المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
The International Arab Society of Certified Accountants (IASCA)

خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

IFRS EXPERT

تأليف: الدكتور جمعة حميدات
مراجعة: الأستاذ إبراهيم النخالة

طبعة عام ٢٠١٤

www.iascasociety.org

منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)

حقوق التأليف محفوظة © 2014 للمجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. جميع الحقوق محفوظة.

ينشر عن طريق المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين:-

ص.ب: 922104، عمان 11192

هاتف: 5100900-6-962+

فاكس: 5100901-6-962+

عمان-المملكة الأردنية الهاشمية

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية: (2014/10/4805)

ISBN: 978-9957-8696-1-8

جميع الحقوق محفوظة، ولا يجوز إعادة ترجمة أي جزء من المطبوعات التي يصدرها المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين أو إعادة طبعها أو نسخها أو إستخدامها بأية شكل من الأشكال جميعها أو بعضها أو بإستخدام أية وسائل إلكترونية أو ميكانيكية أو غيرها من الوسائل المعروفة في الوقت الراهن أو التي سيتم اختراعها فيما بعد، بما في ذلك التصوير والتسجيل أو أي نظام لتخزين المعلومات وإسترجاعها دون إذن خطي مسبق من المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

لا يتحمل المجمع والناشرون مسؤولية أية خسارة تحدث لأي من الأشخاص الذين يتصرفون أو يمتنعون عن التصرف بالإعتماد على المادة الواردة في هذا المنشور، سواءً كانت الخسارة ناجمة عن الإهمال أو خلاف ذلك.

إن النص المعتمد لمنهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، هو النص الذي نشره المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين باللغة العربية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من المجمع. الرجاء إرسال المطبوعات والقضايا المتعلقة بحقوق التأليف إلى:-

المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
The International Arab Society of Certified Accountants (IASCA)

بريد إلكتروني: info@iascasociety.org
موقع إلكتروني: www.iascasociety.org

إلى زملاء المهنة العرب

بكل فخر و إعتزاز أقدم لكم منهاج مؤهل "خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)" والذي أعد وفقاً لأعلى المعايير الدولية وذلك هدية إلى زملاء المهنة العرب الممارسين وإلى أبنائي الطلاب على مقاعد الدراسة.

لقد بذلت جهود مضنية شارك فيها نخبة مختارة من الأساتذة المعروفين من عدد من الجامعات العربية والأجنبية، إلى أن تم إنجاز كتاب المؤهل وتقييمه علمياً ووضعه بتصرف طلبة المجمع والجامعات العربية بما يحتويه من معلومات متطورة مواكبة للمستجدات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبذلك يكون المجمع هو الهيئة المهنية العربية الوحيدة التي تدرس وتؤهل وفق للمنهاج الدولي.

أتقدم بوافر الشكر والتقدير لكل من ساهم وعمل بجد وإخلاص لإعداد مواد المنهاج، وكل أمنيات الخير والنجاح للدارسين ولكل زميل وطالب علم يعمل جاهداً على تطوير قدراته المهنية والعلمية.

عمّان في أكتوبر 2014

طلال أبوغزاله

رئيس مجلس الإدارة

جدول المحتويات

	رقم الصفحة
المحور الأول: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها	
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية	**1**
مقدمة	2
مجلس معايير المحاسبة الدولية	2
الجهات الدولية الداعمة للتوحيد المحاسبي	3
الغرض من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية	5
القوائم المالية ذات الهدف العام	7
مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بموجب المعايير الدولية	7
عناصر القوائم المالية	14
أساليب قياس عناصر القوائم المالية	18
الفروض الأساسية لإعداد القوائم المالية بموجب المعايير الدولية	19
المحددات المحاسبية	20
مفاهيم رأس المال	21
أسئلة الفصل	22

الفصل الثاني: معيار المحاسبة الدولي رقم (1): عرض القوائم المالية	**27**
مقدمة	28
الغرض من القوائم المالية	28
مكونات القوائم المالية	29
الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية	30
هيكل ومحتوى القوائم المالية بشكل عام	34
شكل ومحتوى قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وتصنيف مكوناتها	34
قائمة التغيرات في حقوق الملكية	53
قائمة التدفقات النقدية	54
الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية	55
أسئلة الفصل	58

الفصل الثالث: معيار المحاسبة الدولي رقم (7): قائمة التدفقات النقدية	**63**
مقدمة	64
فوائد قائمة التدفقات النقدية	64
تصنيف التدفقات النقدية	64
مكونات النقدية وما يعادلها	66
طرق عرض قائمة التدفقات النقدية	67
العرض في قائمة التدفقات النقدية	68

معالجة وعرض التدفقات النقدية في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة	77
التقرير عن التدفقات النقدية على أساس الصافي	78
التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية	79
العمليات غير النقدية	79
إفصاحات أخرى	80
أسئلة الفصل	89

الفصل الرابع: معيار المحاسبة الدولي رقم (8): السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	**100**
مقدمة	101
هدف ونطاق المعيار	101
التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار	101
السياسات المحاسبية	103
التغيرات في التقديرات المحاسبية	113
تصحيح الأخطاء	115
أسئلة الفصل	119

الفصل الخامس: معيار المحاسبة الدولي رقم (10): الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية	**128**
مقدمة	129
هدف ونطاق المعيار	129
تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (تاريخ الإعتماد)	129
الإعتراف والقياس	131
الإفصاح	136
أسئلة الفصل	137

الفصل السادس: معيار المحاسبة الدولي رقم (34) :التقارير المالية المرحلية	**143**
مقدمة	144
هدف المعيار	144
نطاق المعيار	144
التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار	145
شكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية	145
المعاملات والأحداث الهامة	146
الإفصاحات الأخرى	147
الإفصاح عن الإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية	148
الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية	148
الأهمية النسبية	150
الإفصاح في القوائم المالية السنوية	150

الإعتراف والقياس	151
إعداد التقارير المالية المرحلية وانخفاض القيمة وفق تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم (10)	152
أسئلة الفصل	153

الفصل السابع: معيار المحاسبة الدولي رقم (37): المخصصات، والأصول والإلتزامات المحتملة	**158**
مقدمة	159
هدف المعيار	159
نطاق المعيار	159
التعريفات الواردة في المعيار	160
المخصصات	161
الإلتزامات المحتملة (الطارئة)	167
الأصول المحتملة	168
الخسائر التشغيلية المستقبلية	169
متطلبات الإفصاح	169
أسئلة الفصل	171

المحور الثاني: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة	
الفصل الثامن: معيار المحاسبة الدولي رقم (16): الممتلكات والمباني والمعدات	**177**
مقدمة	178
هدف ونطاق المعيار	178
التعريفات	179
الإعتراف بالأصل	179
القياس عند الإعتراف	181
القياس بعد الإعتراف	185
الإهتلاك	189
إلغاء الإعتراف بالأصل	199
إنخفاض قيمة الأصل والتعويض عن إنخفاض القيمة	200
الإفصاح	200
التفسيرات ذات العلاقة	202
أسئلة الفصل	205

الفصل التاسع: معيار المحاسبة الدولي رقم (23): تكاليف الإقتراض	**213**
مقدمة	214
المبدأ الأساسي للمعيار	214
نطاق المعيار	214
التعريفات	214

مكونات تكاليف الإقتراض	215
الأصول المؤهلة	215
الإعتراف بتكاليف الإقتراض	215
تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة	216
بدء وتعليق وإيقاف عملية الرسملة	219
الإفصاح	220
أسئلة الفصل	221

الفصل العاشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (36): الإنخفاض في قيمة الأصول	**227**
مقدمة	228
هدف ونطاق المعيار	228
التعريفات	229
تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات ذلك	229
تحديد المبلغ القابل للإسترداد	230
تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع	232
تقدير التدفقات النقدية المستقبلية (لإحتساب القيمة قيد الإستعمال أو منفعة الإستعمال)	232
القياس والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة	233
عكس خسارة انخفاض القيمة لأصل مفرد	237
وحدات توليد النقد	239
الإنخفاض في قيمة الشهرة: توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد	240
خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد	243
توقيت إختبار إنخفاض القيمة	244
عكس خسارة إنخفاض القيمة	244
الإفصاح	246
أسئلة الفصل	248

الفصل الحادي عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (38) :الأصول غير الملموسة	**255**
مقدمة	256
هدف المعيار	256
نطاق المعيار	256
التعريفات	258
الإعتراف والقياس	259
الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	262
مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل)	265
برامج الحاسوب	266
العمر الإنتاجي وإطفاء الأصل غير الملموس	267
القياس اللاحق بعد الإعتراف	269

تدني (انخفاض) قيمة الأصول غير الملموسة	272
تكاليف تطوير الأصل غير الملموس	276
الإفصاح	276
أسئلة الفصل	278

الفصل الثاني عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (40): الإستثمارات العقارية	**285**
مقدمة	286
هدف المعيار	286
نطاق المعيار	286
التعريفات	287
الإعتراف بالممتلكات الإستثمارية	288
القياس اللاحق بعد الإعتراف	289
نموذج القيمة العادلة	289
عمليات التحويل	292
تصنيف الممتلكات الإستثمارية	294
الإستبعادات	295
الإفصاح	295
أسئلة الفصل	297

الفصل الثالث عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5): الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	**303**
مقدمة	304
هدف المعيار	304
نطاق المعيار	304
التعريفات	305
تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو توزيعها على المالكين	306
الأصول غير المتداولة المستغنى عنها (المهجورة)	308
الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع	308
تغييرات خطة البيع	310
العرض والإفصاح	313
أسئلة الفصل	314

المحور الثالث: دمج الأعمال

الفصل الرابع عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3): دمج الأعمال	**319**
مقدمة	320
هدف المعيار	320
نطاق المعيار	320
التعريفات	321
طريقة الإستملاك	322
المعالجة المحاسبية لدمج الأعمال	323
دمج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي	329
الإفصاح	329
أسئلة الفصل	341

الفصل الخامس عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10): القوائم المالية الموحدة	**347**
مقدمة	348
هدف المعيار	348
نطاق المعيار	348
التعريفات	349
السيطرة	350
المتطلبات المحاسبية	355
متطلبات الإفصاح	357
إعداد القوائم المالية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك	370
أسئلة الفصل	376

الفصل السادس عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (27): القوائم المالية المنفصلة	**382**
مقدمة	383
هدف المعيار	383
التعريفات	383
نطاق المعيار	384
إعداد القوائم المالية المنفصلة	384
متطلبات الإفصاح	386
أسئلة الفصل	387

الفصل السابع عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (28): الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	**389**
مقدمة	390
هدف المعيار	390
نطاق المعيار	391

التعريفات	391
تحديد التأثير الهام	392
طريقة حقوق الملكية	393
تصنيف الإستثمار كأصول محتفظ بها للبيع	398
التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية	399
التغير في نسبة التملك في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	402
المعالجة المحاسبية عند شراء شركة زميلة وخسائر الإنخفاض في القيمة	403
المحاسبة في القوائم المالية المنفصلة	408
متطلبات الإفصاح	409
أسئلة الفصل	410

الفصل الثامن عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (21): آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	**415**
مقدمة	416
هدف ونطاق المعيار	416
التعريفات	416
البنود النقدية والبنود غير النقدية	417
ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية	418
ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة	420
إستبعاد (التخلص) من المنشأة أجنبية	424
متطلبات الإفصاح	424
أسئلة الفصل	429

المحور الرابع: الأدوات المالية	
الفصل التاسع عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (32): الأدوات المالية: العرض	**436**
مقدمة	437
هدف المعيار	437
نطاق المعيار	437
التعريفات	438
التصنيف كإلتزام أو حق ملكية	442
الأدوات المالية المركبة	444
الأدوات المالية التي سيتم تسويتها من خلال إصدار أسهم	447
أسهم الخزينة	448
التقاص بين الأصول والإلتزامات المالية	450
عرض الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والأرباح	450
متطلبات الإفصاح	451
أسئلة الفصل	452

الفصل العشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (39): الأدوات المالية: الإعتراف والقياس	**458**
مقدمة	459
هدف المعيار	459
نطاق المعيار	459
التعريفات	460
القياس المبدئي	461
القياس	462
القياس اللاحق للمطلوبات المالية	466
إعادة التصنيف	469
بيع الإستثمارات المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق أو إعادة تصنيفها	469
قياس القيمة العادلة	474
إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم تحصيلها	474
المشتقات المالية	477
محاسبة التحوط	481
أسئلة الفصل	485

الفصل الحادي والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9): الأدوات المالية	**490**
مقدمة	491
الإعتراف المبدئي بالأصول المالية	491
تصنيف الأصول المالية	492
القياس اللاحق للأصول المالية	494
معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الأولي للأصول المالية	496
القياس اللاحق للمطلوبات المالية	502
أسئلة الفصل	504

الفصل الثاني والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7): الأدوات المالية: الإفصاحات	**510**
هدف المعيار	511
نطاق المعيار	511
التعريفات	511
أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي	512
الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في قائمة المركز المالي	512
متطلبات الإفصاح للأصول والمطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	513
متطلبات الإفصاح عن المطلوبات المالية المصنفة كمطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	513
إعادة التصنيف	514
إلغاء الإعتراف بالأصل المالي	514

الضمانات	514
متطلبات الإفصاح في قائمة الدخل وحقوق الملكية	514
الإفصاحات الأخرى	515
محاسبة التحوط	515
متطلبات الإفصاح المتعلقة بتحوط التدفق النقدي	515
القيمة العادلة	516
الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة	516
طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية	516
الإفصاحات النوعية	517
الإفصاحات الكمية	517
مخاطر الإئتمان	517
مخاطر السيولة	517
مخاطر السوق	517
أسئلة الفصل	519

المحور الخامس: القطاعات المتخصصة	
الفصل الثالث والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (11): عقود الإنشاءات	**521**
مقدمة	522
هدف المعيار	522
نطاق المعيار	523
أنواع عقود الإنشاء	523
شروط وإجراءات عقود الإنشاء طويلة الأجل	524
تجميع وتجزئة عقود الإنشاء	525
مكونات وقياس إيراد عقود الإنشاء	527
تكاليف عقد الإنشاء	528
الإعتراف بإيراد عقد الإنشاء ومصروفاته	530
المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة لعقد الإنشاء الخاسر	537
الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية للمقاول	539
التفسير رقم (12) للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	540
تفسير لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية (15)	542
أسئلة الفصل	543

الفصل الرابع والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (41): الزراعة	**551**
مقدمة	552
هدف المعيار	552
نطاق المعيار	552
التعريفات	552

الإعتراف والقياس	554
فروقات تقييم الأصول والمحصول الزراعي (الأرباح والخسائر)	556
المنح الحكومية	557
الإفصاح	557
أسئلة الفصل	559

الفصل الخامس والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4): عقود التأمين	**563**
مقدمة	564
هدف المعيار	564
نطاق المعيار	564
التعريفات	565
الإعتراف والقياس	566
الإفصاح	570
أسئلة الفصل	572

الفصل السادس والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6): الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها	**574**
مقدمة	575
هدف المعيار	575
نطاق المعيار	575
التعريفات	576
الإعتراف بتكاليف الإستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية	576
القياس عند الإعتراف	577
القياس اللاحق بعد الإعتراف	577
التدني	578
الإفصاح	578
المعالجة المحاسبية للنفط والغاز	579
أسئلة الفصل	583

المحور السادس: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية	
الفصل السابع والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (2): المخزون	**586**
مقدمة	587
هدف المعيار	587
نطاق المعيار	587
التعريفات	588
مكونات تكلفة المخزون	588
التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون (يتم معالجتها ضمن المصاريف)	590

تكاليف المخزون لمزودي الخدمات	590
تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية	590
أساليب قياس تكلفة المخزون	593
طرق تحديد تكلفة المخزون	593
أنظمة جرد المخزون: نظام الجرد الدوري ونظام الجرد المستمر	594
تقييم المخزون	601
الإعتراف بالمخزون كمصروف	604
متطلبات الإفصاح	605
أسئلة الفصل	606

الفصل الثامن والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (17): عقود الإيجار	**614**
مقدمة	615
هدف المعيار	615
نطاق المعيار	615
التعريفات	616
تصنيف عقود الإيجار	618
عقود الإيجار في القوائم المالية للمستأجرين	621
عقود الإيجار في القوائم المالية للمؤجر	628
عمليات البيع وإعادة الإستئجار	633
أسئلة الفصل	635

الفصل التاسع والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (18): الإيراد	**643**
مقدمة	644
هدف المعيار	644
النطاق	645
قياس الإيراد	645
تحديد العملية والتعرف على مكونات الإيراد	647
الإعتراف بإيرادات بيع البضائع	648
الإعتراف بإيراد تقديم الخدمات	650
الفوائد والأتاوات (الجعالات) وتوزيعات الأرباح	652
الإفصـــاح	653
أسئلة الفصل	654

الفصل الثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (19): منافع الموظفين	**658**
مقدمة	659
هدف المعيار	659
نطاق المعيار	659

التعريفات	660
خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة	661
منافع الموظفين قصيرة الأجل	662
منافع ما بعد التوظيف / محاسبة برامج المساهمات المحددة	663
محاسبة خطط المنافع المحددة	664
الإفصاح	670
أسئلة الفصل	671

الفصل الحادي والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (26): المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	**673**
مقدمة	674
هدف المعيار	674
نطاق المعيار	674
التعريفات	675
خطط المساهمة المحددة	676
خطط المنافع المحددة	676
متطلبات الإفصاح	677
أسئلة الفصل	680

الفصل الثاني والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (20): محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	**681**
مقدمة	682
هدف المعيار	682
نطاق المعيار	682
التعريفات	682
الإعتراف بالمنح الحكومية	683
المنح المرتبطة بالدخل	384
المنح المرتبطة بالأصول	385
المنح الحكومية التي تصبح مستحقة القبض كتعويض للمنشأة عن المصاريف أو الخسائر المتكبدة سابقاً أو لغرض تقديم دعم مالي فوري للمنشأة دون تكبد تكاليف مستقبلية ذات علاقة	389
عرض المنح المتعلقة بالأصول في قائمة التدفقات النقدية	389
إعادة دفع المنح الحكومية	690
المساعدات الحكومية	691
متطلبات الإفصاح	692
أسئلة الفصل	694

الفصل الثالث والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (29): التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع	**697**
مقدمة	698
هدف المعيار	698
نطاق المعيار	698
الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع	698
إعادة عرض القوائم المالية	699
إعادة عرض بنود قائمة الدخل الشامل	702
الأرباح أو الخسارة من صافي المركز النقدي	702
التضخم المرتفع (المفرط) عند وجود شركات تابعة أو زميلة	703
إنتهاء أوضاع التضخم الإقتصادي المرتفع	703
الإفصاح	703
أسئلة الفصل	710

الفصل الرابع والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (12): ضرائب الدخل	**715**
مقدمة	716
هدف المعيار	716
نطاق المعيار	717
التعريفات	717
المعالجة المحاسبية المقبولة لضرائب الدخل	721
قياس الأصول والإلتزامات الضريبية	725
الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة	726
القوائم المالية الموحدة	727
العرض	728
أسئلة الفصل	732

الفصل الخامس والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1): تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	**736**
مقدمة	737
هدف المعيار	737
نطاق المعيار	737
الإعتراف والقياس	738
المعلومات المقارنة	740
إستثناءات التطبيق بأثر رجعي لبعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	741
تفسير الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	742
أسئلة الفصل	743

الفصل السادس والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2): المدفوعات على أساس الأسهم	745
مقدمة	746
هدف المعيار	746
نطاق المعيار	746
التعريفات	747
الإعتراف	748
الإفصاح	757
أسئلة الفصل	758

المحور السادس: الإفصاح في البيانات المالية	
الفصل السابع والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (24): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	763
مقدمة	764
هدف المعيار	764
الهدف من إفصاح الأطراف ذات العلاقة	764
نطاق المعيار	765
التعريفات	765
متطلبات الإفصاح	767
أسئلة الفصل	770

الفصل الثامن والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (33): حصة السهم من الأرباح (ربحية السهم)	772
مقدمة	773
هدف المعيار	773
نطاق المعيار	773
التعريفات	774
ربحية السهم الأساسية	775
ربحية السهم المخفضة	777
وجود عنصر منحة في إصدار حقوق الإكتتاب بالأسهم	782
متطلبات العرض	784
الإفصاح	784
أسئلة الفصل	785

الفصل التاسع والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8): القطاعات التشغيلية	790
مقدمة	791
هدف المعيار	791
نطاق المعيار	791
التعريفات	792

القطاعات المشمولة في التقارير المالية	792
الإفصاح	794
أسئلة الفصل	800

الفصل الأربعون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11): الترتيبات المشتركة	**802**
مقدمة	803
هدف المعيار	803
نطاق المعيار	803
التعريفات	803
خصائص الترتيبات المشتركة	804
السيطرة المشتركة	805
أنواع الترتيبات المشتركة	806
القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك	806
المعالجة المحاسبية بالقوائم المالية المنفصلة	811
متطلبات الإفصاح	811
أسئلة الفصل	812

الفصل الحادي والأربعون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12): الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى	**814**
مقدمة	815
هدف المعيار	815
نطاق المعيار	816
التعريفات	816
الإفصاح عن الأحكام والإفتراضات الهامة	817
المصالح في الشركات التابعة	818
الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية	818
الحصص (المصالح) في الشركات التابعة غير المدرجة في القوائم الموحدة (المنشآت الإستثمارية)	819
الحصص (المصالح) في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة	819
المخاطر المرتبطة مع حصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة	820
المصالح في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة	820
أسئلة الفصل	821

الفصل الثاني والأربعون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13): قياس القيمة العادلة	**822**
مقدمة	823
هدف المعيار	823
نطاق المعيار	823

القياس	824
القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي	829
أساليب التقييم	829
الإفصاح	834
أسئلة الفصل	835

المراجع العربية	**837**
المراجع الأجنبية	**838**

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية

Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- الجهات الواضعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs.
- عرض لمكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.
- عرض للفئات المستخدمة للقوائم المالية وإحتياجاتهم الرئيسية من المعلومات.
- تحديد الأهداف الرئيسة للقوائم المالية ومكونات القوائم المالية.
- شرح الفروض الأساسية لإعداد القوائم المالية.
- بيان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- بيان القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية.
- توضيح عناصر القوائم المالية الأساسية.
- عرض للأساليب والطرق التي يمكن استخدامها للقياس وإعداد وعرض القوائم المالية.
- شرح مفاهيم رأس المال.

1. مقدمة

تختلف أسس إعداد وعرض القوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل منشآت الأعمال حول العالم بإختلاف المعايير والقواعد المستخدمة في إعدادها، ويعود ذلك لإختلاف القوانين والأنظمة والظروف الإقتصادية والإجتماعية من دولة لأخرى.

وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات مما يتطلب من إدارة المنشأة إستخدام إجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض المنسجمة مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ولمساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير المعايير الوطنية، ولمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها، فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)[1]. كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار عام 2010 حيث تم إعادة هيكلة الإطار المفاهيمي السابق ولم تكتمل حتى الآن التغيرات المنوى إجرائها على الإطار المفاهيمي، حيث سيتم إضافة جزء للإطار المفاهيمي بعنوان "المنشأة معدة التقرير The Reporting Entity".

ويشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

2. مجلس معايير المحاسبة الدولية
International Accounting Standards Board (IASB)

باشر مجلس معايير المحاسبة الدولية عمله في عام 2001 من مقره في لندن كجهة مستقلة وخاصة (قطاع خاص) واضعة لمعايير المحاسبة الدولية والذي إنتقلت إليه مسؤوليات وضع معايير المحاسبة الدولية من سلفه لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والذي كانت قد انشأت عام 1973.

---

[1] حل مجلس معايير المحاسبة الدولية مكان لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك في العام 2001.

والمجلس المذكور ممول من قبل المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى، وأعضاء المجلس الستة عشر من تسعة أقطار ويتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة، والمجلس ملتزم –من أجل المصلحة العامة– بتطوير مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية وقابلية المقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة، وتحقيقاً لهذا الهدف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنيين لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة حول العالم.

وكانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) قد أصدرت خلال عملها من عام 1973 – 2000 مجموعة من المعايير بإسم معايير المحاسبة الدولية والبالغ عددها 41 معيار منها 13 معيار تم إستبدالها أو إلغائها.

وإبتداءاً من عام 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتغيير اسم المعايير الجديدة لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية للتقارير المالية) IFRSs والبالغة حتى الآن 13 معيار لتحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية IASs.

وتتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية بما يلي:

أ. لأجل الصالح العام تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية العالية والقابلة للفهم والتطبيق، والتي تتطلب معلومات ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية في اتخاذ قرارات إقتصادية؛ و

ب. تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير؛ و

ج. تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للتوصل إلى حلول ذات نوعية جيدة.

3. الجهات الدولية الداعمة للتوحيد المحاسبي

هناك العديد من الجهات والهيئات المعنية بتدعيم وتعزيز التوحيد والتناغم المحاسبي عبر العالم ومنها:

1.3 مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB)

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الجهة المخولة بإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP).

وفي الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من الجهات المعنية بإصدار المعايير المحاسبية والنشرات المتعلقة بالممارسات المهنية المحاسبية وتشمل:

أ. هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC).

ب. معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA).

ج. مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB).

د. مؤسسات أخرى مثل الجهات الإشرافية ودوائر الضريبة وغيرها.

2.3 الإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC)

الإتحاد الدولي للمحاسبين وهو مؤسسة قطاع خاص أنشأ عام 1977 في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سيدني. ومقر الإتحاد الدولي للمحاسبين في نيويورك ويضم حالياً في عضويته مجامع مهنية تنتمي إلى 80 دولة مختلفة. ويهدف الإتحاد إلى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى العالمي من خلال إصدار معايير دولية في التدقيق، والمحاسبة الإدارية، وإرشادات أخلاقية وتشجيع التعليم والتطوير المحاسبي.

3.3 منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي
(OECD) Organization for Economic Co-operation and Development

وتسمى نادي الأغنياء حيث تضم الدول الصناعية الكبرى، وتدعم هذه المنظمة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كما وتقوم بأبحاث حول معايير المحاسبة الدولية. ففي عام 1976 أصدرت هذه المنظمة دليل إرشادات للشركات المتعددة الجنسية حول التقارير المالية لتلك الشركات والإفصاحات غير المالية. كما تهتم هذه المنظمة في موضوعات الحوكمة والمؤسسية.

4.3 المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO)
International Organization of Securities Commissions

تضم هذه المنظمة الجهات المنظمة (Regulators) لعمل الأسواق المالية العالمية. وكما هو معروف فإن المعلومات المحاسبية ذات النوعية الجيدة ضرورية لتحسين كفاءة أسواق رأس المال، وأن الإختلاف الجوهري بالسياسات والممارسات المحاسبية من دولة لأخرى يؤدي لعدم الكفاءة بين البورصات العاملة في تلك الدول. ولهذه المنظمة دور نشط في تشجيع وتعزيز جودة المعايير المحاسبية الدولية في السنوات العشر الأخيرة، وقد حصل إتفاق مهم بين هذه المنظمة ومجلس معايير المحاسبة الدولية بأن تعتمد

المنظمة المعايير المحاسبية الدولية على نطاق عالمي لكل الشركات المدرجة في البورصات الأعضاء في هذه المنظمة.

5.3 المنظمة (اللجنة) الأوروبية European Commission (EC)

تمثل هذه المنظمة (اللجنة) جهة ناظمة لتوحيد القوانين والتشريعات للشركات العاملة لدول الإتحاد الأوروبي. وتعتبر هذه اللجنة الوحيدة التي تصدر معايير دولية للممارسات المهنية ملزمة قانوناً في قوانين دول الإتحاد الأوروبي، ويعزز عمل هذه اللجنة في تدعيم التناغم والتوحيد المحاسبي حول العالم. وفي حزيران عام 2000 م أعلنت المنظمة الأوروبية عن إلزام جميع الشركات المدرجة في بورصات الدول الأعضاء بهذه المنظمة (دول الإتحاد الأوروبي) باستخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة لها بحلول عام 2005 م.

6.3 الأمم المتحدة United Nations (UN)

يتبع للأمم المتحدة لجنة ومركز يهتمان بجمع معلومات حول أنشطة الشركات متعددة الجنسيات وتقاريرها المالية، ويأخذ عمل الأمم المتحدة بعداً سياسياً ويعكس عملها التوجه المتزايد لحكومات العديد من دول العالم الثالث نحو العالمية والعمل المالي والإقتصادي الدولي.

4. الغرض من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)[2]. كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار عام 2010 حيث تم إعادة هيكلة الإطار المفاهيمي السابق ولم تكتمل حتى الآن التغيرات المنوي إجرائها على الإطار المفاهيمي، حيث سيتم إضافة جزء للإطار المفاهيمي بعنوان "المنشأة معدة التقرير The Reporting Entity".

يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً

[2] حل مجلس معايير المحاسبة الدولية مكان لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك في العام 2001.

وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

ويضع هذا الإطار المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، والغرض من هذا الإطار هو:

أ. مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية وفي إعادة مراجعة معايير المحاسبة الدولية الموجودة.

ب.مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الأنظمة، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية.

ج.مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية.

د. مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مواضيع ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبي دولي.

ه. مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية.

و. مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

ز. تزويد أولئك المهتمين بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقتها في صياغة معايير المحاسبة الدولية.

وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات، فإنه يطلب من إدارة المنشأة إستخدام إجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض وبما ينسجم مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية.

5. القوائم المالية ذات الهدف العام General Purpose Financial Statements

يعالج الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية القوائم المالية ذات الغرض العام، وهي القوائم التي تعدها منشآت القطاع الخاص بالإضافة إلى المنشآت الإقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية التجارية، ويتم إعداد هذه القوائم بشكل سنوي لتلبية الإحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية للمنشاة. وبناء عليه، فإن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية لا يطبق بالضرورة على عملية إعداد القوائم المالية المعدة لاستعمالات خاصة مثل القوائم التي تعد لغايات الدوائر الضريبية.

6. مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بموجب المعايير الدولية

يتضمن نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المواضيع التالية:

- مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- أهداف القوائم المالية.
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- تعريف عناصر القوائم المالية (الأصول، والإلتزامات، وحقوق الملكية، والمصاريف، والدخل)، ومفاهيم رأس المال.
- الفروض الرئيسة لإعداد وعرض القوائم المالية.

وفيما يلي محاور الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

ويتكون الإطار المفاهيمي المعدل عام 2010 من فصول أو أجزاء أربعة هي:

1- أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة.
2- المنشأة معدة التقرير "لم يصدر بعد وهو قيد الإنجاز حتى نهاية 2012".
3- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.
4- إطار عام 1989: الأجزاء التي بقيت كما هي من الإطار المفاهيمي لعام 1989.

وفيما يلي محاور الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

1.6 أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة

The Objective of General Purpose Financial Reporting

ويتضمن هذا المحور بيان مستخدمي التقارير المالية وحاجتهم من المعلومات، والمعلومات حول الموارد الإقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات.

1.1.6 مستخدمو القوائم المالية وإحتياجاتهم من المعلومات

Users of Financial Statements and their Information Needs

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، وقد حدّد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدداً من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدّد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

- **المستثمرون الحاليون والمحتملون: وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي:**
  - المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة.
  - المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة.
  - المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة.
  - المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

وقد يحتاج المستثمرين معلومات أخرى لا توفرها التقارير المالية لإتخاذ القرار، ويتم الحصول عليها من مصادر أخرى، مثل الأوضاع الإقتصادية العامة، والظروف السياسية، وأوضاع الصناعة والمنشأة.

- **الموظفون:** يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.
- **الموردون والدائنون التجاريون:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.
- **العملاء:** يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.
- **المقرضون:** يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.
- **الحكومة ودوائرها المختلفة، والجهات المنظمة لأعمال المنشآت:** تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى إلتزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة

الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الإقتصاد الوطني.

- **الجمهور:** يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المنشأة (Stakeholders) سواء بشكل مباشر أم غير مباشر ومن هذه الفئات والتي لم يرد ذكرها ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية: إدارة المنشأة، والمحللون والمستشارون الماليون، والسوق المالي، والمنافسون والمحامون.

وقد ورد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية أن المستثمرين هم الجهة التي تزود المنشأة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملاً للمخاطر، وبالتالي فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة. ونظراً لعدم إمكانية تلبية جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من معلومات، فإن القوائم المالية ذات الغرض العام تركز على تلبية المعلومات التي تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية.

أخيراً، فإن عملية إعداد وعرض القوائم المالية يعتبر بشكل أساسي من مسؤولية إدارة الشركة (مجلس الإدارة).

2.1.6 المعلومات حول الموارد الإقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات

Information about a reporting entity’s economic resources, claims against the entity and changes in resources and claims

- توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول المركز المالي للمنشأة، والتي تشمل معلومات حول الموارد الإقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد. كما توفر التقارير المالية معلومات حول تأثير العمليات والأحداث الأخرى التي تؤدي لتغيير الموارد الإقتصادية والمطالبات عليها. والمعلومات المذكورة توفر مدخلات مفيدة لإتخاذ القرارات حول تزويد المنشأة بالموارد الإقتصادية.
- إن تقديم معلومات حول الموارد الإقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد تساعد مستخدمي تلك المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف المالية. حيث يتم تقييم سيولة المنشأة ودرجة اليسر المالي لديها.
- إن التغيرات في الموارد الإقتصادية والمطالبات عليها تنتج عن الأداء المالي للمنشأة أي نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة، وكذلك من الأحداث والعمليات الأخرى مثل إصدار أسهم أو سندات.

وليتمكن مستخدمو المعلومات من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، يحتاج مستخدمي المعلومات إلى التمييز **بين** التغير في الموارد الإقتصادية والمطالبات عليها الناتجة عن الأداء المالي (ربح أو خسارة) والتغير الناتج عن الأحداث الأخرى المؤثرة عليها.

2.6 مكونات القوائم المالية Components of Financial Statements

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمنشأة، بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الإقتصادية، ولقد حدّد المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) مكونات القوائم المالية على النحو التالي:

أ. قائمة المركز المالي (Statement of Financial Position).

ب. قائمة الدخل الشاملة للفترة المالية (Statement of Comprehensive Income for the Period) وتشمل هذه القائمة قائمة الدخل للفترة المالية.

ج. قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Statement of Changes in Equity).

د. قائمة التدفقات النقدية (Statement of Cash Flows).

ه. السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية (Accounting Policies and Other Explanatory Notes)

3.6 الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة
Qualitative Characteristics of Financial Information

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية.

يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين **المجموعة الأولى** هي الخصائص النوعية الأساسية وتتكون من الملاءمة والتمثيل الصادق **والمجموعة الثانية** هي الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم. **وفيما يلي بيان لتلك الخصائص:**

1- الخصائص النوعية الأساسية Fundamental Qualitative Characteristics وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ- **الملاءمة (Relevance)**

- حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملاءمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.
- وتعتبر المعلومات المالية ملاءمة إذا كانت تتميز **بالقيمة التنبؤية Predictive Value** أو القيمة التأكيدية **Confirmatory Value أو كلاهما**. ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الإقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة. أما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها أو تغييرها).
- من المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلاً المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل. فمثلاً معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما أنه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح أو تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة.

ويهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتنبؤ للكثير من البنود منها على سبيل المثال التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية وغيرها.

- وترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملاءمة بناءاً على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وفي حالات أخرى فإن طبيعة البند وأهميته النسبية تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة.
- وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون إعتماداً على القوائم المالية، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار أو نسبة محدد للأهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم المنشأة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

ب- التمثيل الصادق (Faithful Representation)

- حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها. أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون **كاملة (Complete)**، **ومحايدة (Neutral)**، **وخالية من الأخطاء (Free from Error)**. ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن.

- وتعني **خاصية كاملة** أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.
- تعني **خاصية الحياد** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز. على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح أصحاب المنشأة وتحيزاً لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء.
- أما **خاصية الخلو من الأخطاء** يقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الإقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

- إن خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة أن تنتج معلومات ملائمة. فمثلاً قد تستلم المنشأة أصل غير متداول (معدات مثلاً) من خلال منحة حكومية، فإذا تم إثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة أو قيمة رمزية دينار واحد مثلاً فإن تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم.

ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً والتي لا يتم الإعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها.

وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب ان تتصف تلك المعلومات بالملاءمة والتمثيل الصادق معاً.

2- الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات Enhancing Qualitative Characteristics وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة (Comparability)

- يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض إتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الإستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة.
- وتقتضي عملية المقارنة الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الإتساق في تطبيق تلك السياسات.
- كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للمنشأة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملاءمة والموثوقية أو كمتطلب لتشريع محلي أو متطلب لمعيار دولي وكما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ب- القابلية للتحقق (Verifiability)

- وتعني درجة الإتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس. أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الإقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق أيضاً.
- قد تكون قابلية التحقق مباشرة أو غير مباشرة. فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة المباشرة، مثل جرد النقدية. أما قابلية التحقق غير المباشرة فإنها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي، وإعادة إحتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الإحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال مراجعة والتحقق من الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون وكذلك إعادة احتساب قيمة مخزون آخر المدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة، الوارد أولاً صادر أولاً مثلاً.

ج- التوقيت المناسب (Timeliness)

تعني خاصية التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة لإتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار. وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلاً يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي

تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية. ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيده لإتخاذ القرارات.

د- القابلية للفهم (Understandability)

تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها الإقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة. كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

ويتطلب الإطار المفاهيمي تحقق الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية إلى أكبر حد ممكن، ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي أو جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك المعلومات لا تتصف بالملاءمة والتمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية السالفة الذكر.

4.6 القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات

الموازنة بين التكلفة والمنفعة Cost- Benefit

أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لإختبار (التكلفة – المنفعة) لكل الحالات كونها عملية إجتهادية لكل موقف على حدة.

7. عناصر القوائم المالية Financial Statement Elements

يصف الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عناصر القوائم المالية على أنها فئات متعددة تمثل العمليات المالية والأحداث التي تمت لدى المنشأة، أو التي سينجم عنها أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية وتشمل الأصول، والإلتزامات، وحقوق الملكية، والمصاريف، والدخل.

1.7 المركز المالي

إن العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول، والإلتزامات، وحق الملكية، وتعرف هذه العناصر كما يلي:

أ. الأصل وهو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع إقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع.

ب.الإلتزام وهو مديونية حالية على المشروع ناشئة عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة للموارد والتي تتجسد فيها منافع إقتصادية يملكها المشروع للخارج.

ج.حق الملكية هي حصة الملاك المتبقية في أصول المشروع بعد طرح كافة الإلتزامات.

وعند تقييم ما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الإلتزام أو حق الملكية فإن الإنتباه يجب أن يعطى إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الإقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني. وبالتالي، فعلى سبيل المثال في حالة عقود الإيجار التمويلية فإن الجوهر والحقيقة الإقتصادية هي أن المستأجر يحصل على المنافع الإقتصادية من إستخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي لقاء دخوله في إلتزام لدفع مبلغ يعادل تقريباً القيمة العادلة للأصل ونفقات التمويل المرتبطة بذلك. وعليه فإن الإيجار التمويلي ينشئ عناصر تحقق تعريف الأصل والإلتزام ويعترف بها هكذا في قائمة المركز المالي العمومية للمستأجر.

1.1.7 الأصول Assets

تتمثل المنافع الإقتصادية المتجسدة في الأصل في إمكانيته في المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية وما يعادلها إلى المنشأة. ويمكن أن تكون تلك الإمكانية إنتاجية أي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمشروع. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما يعادلها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية للخارج، مثلما تؤدي عملية تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

وتستخدم المنشأة أصولها عادةً لإنتاج سلعاً أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع للحصول عليها، وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمشروع. ويقدم النقد بذاته خدمة للمشروع وذلك لسيطرته على الموارد الأخرى.

ويمكن للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل أن تتدفق إلى المشروع بعدة طرق على سبيل المثال يمكن للأصل:

– أن يستخدم منفرداً أو مجتمعاً مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المشروع.

- أن يستبدل مع أصول أخرى.
- أن يستخدم لسداد إلتزام.
- أن يوزع على مالكي المشروع.

وكثير من الأصول، على سبيل المثال الممتلكات والمنشآت والمعدات لها شكل مادي، ولكن الوجود المادي ليس جوهرياً لوجود الأصل. وعليه فإن براءات الإختراع وحقوق النشر، على سبيل المثال، هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع إقتصادية مستقبلية وكان المشروع يسيطر عليها.

وتنشأ الأصول عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة. ففي العادة تحصل المشاريع على الأصول من خلال الشراء أو الإنتاج، إلا أن عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول، مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الإقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية. إن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا تؤدي في حد ذاتها إلى أصول، ومن هنا فإن وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل.

ويمكن النظر إلى الأصول وفقاً لطبيعة تلك الأصول وتقسم إلى:

- أصول ملموسة: وهي الممتلكات والمصانع والمعدات مثل أثاث، ومباني، ومعدات، .... إلخ.
- أصول غير ملموسة: وهي أصول ليس لها وجود مادي وطويلة الأجل، مثل الشهرة، وبراءة الإختراع، والعلامة التجارية، ..... إلخ.
- أصول بيولوجية: وهي الأصول التي تتمتع بالنمو والحياة، وهي الثروة الحيوانية والنباتية، مثل الأبقار والمواشي والأشجار، ..... إلخ.
- أصول مالية: وهي النقدية وأصول تقوم على وجود حقوق تعاقدية لإستلام نقد أو أدوات مالية من أطراف أخرى.
- أصول إستخراجية: وهي أصول الموارد غير المتجددة، مثل النفط والغاز والمحاجر .... إلخ.

2.1.7 الإلتزامات Liabilities

إن الخاصية الأساسية للإلتزام هو أنه يمثل دَيناً حالياً على المنشأة. والدَين يمثل واجب أو مسؤولية للعمل والوفاء بطريقة محددة. يمكن للإلتزامات أن توضع قانوناً موضع التنفيذ كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي. وهذا هو الحال عادةً، على سبيل المثال، بالنسبة للمبالغ الواجبة الدفع لقاء سلع

وخدمات إستلمتها المنشأة. كما تنشأ الإلتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية، والعُرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة. مثل كفالات أو ضمان السلع المباعة.

ومن الضرورة إيجاد التفريق بين الإلتزام الحالي والتعهد المستقبلي. فإتخاذ قرار من قبل إدارة المنشأة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى إلتزام حالي. ينشأ الإلتزام عادةً عندما يتم تسليم الأصل أو الدخول في تعاقد غير قابل للنقض للحصول على أصل.

بعض الإلتزامات يمكن قياسها فقط بإستخدام درجة كبيرة من التقدير. وتسمى هذه الإلتزامات بالمخصصات. وتشمل الأمثلة على المخصصات لدفع الضمانات السارية والمخصصات التي تغطي إلتزامات معاشات التقاعد.

3.1.7 حق الملكية Equity

يُعرف حق الملكية بأنه الرصيد المتبقي إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في قائمة المركز المالي. على سبيل المثال في الشركات المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتجزة، والإحتياطيات، والإحتياطيات تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أو الأخرى على قدرة المشروع على توزيع أو استعمال ملكيتها.

ويتم تكوين الإحتياطيات أحياناً بناءً على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المشروع ودائنوه حماية إضافية من آثار الخسائر. كما أن إحتياطيات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطني يمنح إعفاءات أو تخفيضات من إلتزامات الضرائب في حال التحويل إلى مثل هذه الإحتياطيات. إن وجود وحجم هذه الإحتياطيات القانونية، والتشريعية والضرائبية هي معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات. إن التحويل إلى هذه الإحتياطيات يعتبر حجزاً للأرباح وليس مصروفات.

2.7 الأداء Performance

يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الإستثمار أو حصة السهم من الأرباح، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وإن الإعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئياً على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لإعداد بياناتها المالية. وسيتم مناقشة هذه المفاهيم لاحقاً.

تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

الدخل Income: وهو الزيادة في المنافع الإقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الإلتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية. يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات Revenues والمكاسب Gains. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الإمتياز، والإيجار. وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة.

المصروفات Expenses: هي نقصان في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو إستنفاد الأصول أو تكبد إلتزامات التي ينشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية. يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور والإستهلاك، وتأخذ عادةً شكل التدفقات الخارجة أو إستنفاذ الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات.

تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. تمثل الخسائر نقصان في المنافع الإقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى. وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار، مثل خسائر الحريق والفيضانات.

ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف لعملة أجنبية فيما يتعلق بإقتراض المنشأة بتلك العملة.

8. أساليب قياس عناصر القوائم المالية Measurement of the Financial Statement Elements

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية وتشمل:

- **التكلفة التاريخية:** وتعني تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

- **التكلفة الجارية:** تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
- **صافي القيمة القابلة للتحقق:** يمثل مبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة. وتقيد الإلتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
- **القيمة الحالية:** تقيد الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط. وتقيد الإلتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
- **القيمة العادلة:** هي عبارة عن القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها أو تسديد إلتزامات على المنشأة على أساسها وذلك من قبل أطراف مطلعة ولديها الرغبة في التعامل على أساس تجاري.
- **القيمة القابلة للإسترداد:** هي عبارة "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" أيهما أعلى.

9. الفروض الأساسية لإعداد القوائم المالية بموجب المعايير الدولية Underlying Assumptions

هي الفروض التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها، ولتحقيق أهداف القوائم المالية وفقاً للإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، يجب أن تعد تلك القوائم وفق فرضية الإستمرارية.

فرض الإستمرارية Going Concern

عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSS) يتم إفتراض أن المنشأة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وعند وجود شكوك حول إستمرارية المنشأة أو أن لدى إدارة المنشأة نية لتصفية المنشأة أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الإستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس آخر مثل أساس التصفية مثلاً.

10. المحددات المحاسبية Accounting Limitations

إن توفير المعلومات التي يمكن أن تكون مفيدة والإفصاح عنها يسلتزم أخذ **المحددات** التالية بعين الإعتبار:

أ. الأهمية النسبية Materiality

من المعلوم أنه من الصعب الإفصاح التام عن كافة المعلومات في المنشأة صغيرها وكبيرها فإنه ينبغي ترتيب هذه المعلومات تبعاً لأهميتها النسبية للقرار وبالتالي الإفصاح الأهم ثم المهم وهكذا. وبما يفيد أنه يجب أن يتم إدراج المعلومات تبعاً لأهميتها في اتخاذ القرارات ثم يفصح عن الأهم فيها ومن ثم إذا ما احتاج متخذ القرار بعض المعلومات فإنه في هذه الحالة يسأل عنها خاصة إذا كانت ذات أثر مادي على قراره. وعليه فإن البند الذي ينبغي الإفصاح عنه هو الذي يجب أن يكون له أثر على القرار وإلا فلن تكون هناك حاجة للإفصاح عنه.

إضافة إلى ما سبق فإن مفهوم الأهمية النسبية ينسحب على مدى توفر الدقة في إعداد القوائم المالية. حيث يتوقف مدى دقة معالجة وتحليل المعلومات المحاسبية على مدى أهميتها النسبية على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. لذلك إذا تم شراء أصل ثابت مثل سلات النفايات بقيمه صغيرة 300 دينار مثلاً فإنها تعالج محاسبياً كمصاريف، ولا يتم الإعتراف بها كأصل ثابت كونها ذات أهمية نسبية صغيرة.

ب. التكلفة/المنفعة Cost/Benefit

ما من شك أن المعلومات تعتبر سلعة يتطلب الحصول عليها إنفاق بعض التكاليف. وتتناسب الدقة في المعلومات على فائدتها في اتخاذ القرارات وبالتالي إذا ما كانت المعلومات الدقيقة ذات فائدة في القرارات فإن التكاليف التي تتكبدها المنشأة بسبب هذه الدقة تكون مبررة. أما إذا كانت المنفعة المرجوة من الدقة لا تبرر التكلفة فلا جدوى من إنفاق تلك التكلفة وبالتالي يجب على المحاسب أن يقارن تكلفة الحصول على المعلومات بالمنفعة المرجوة منها.

ج. التحفظ (الحيطة والحذر) Conservatism

عند إعداد القوائم المالية يكون أمام المحاسب عدة قيم تمثل بدائل للبنود التي يمكن أن توضع في قائمة الدخل و/أو قائمة المركز المالي، وفي هذه الحالة فإن على المحاسب أن يختار البديل الذي لا يزيد من قيمة الدخل أو يزيد من قيم عناصر الأصول بقائمة المركز المالي. وهذا المفهوم يعد تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر بمعنى ان يتم الإعتراف بالخسائر والمصاريف المحتملة وعدم الإعتراف بالإيرادات والمكاسب المحتملة أو المتوقعة. ولعل من أهم التطبيقات المحاسبية على ذلك هو تكوين المخصصات للخسائر المحتملة وللإلتزامات الطارئة وتقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

11. مفاهيم رأس المال Concepts of Capital Maintenance

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال وتتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل (الطاقة التشغيلية) فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.

ويبين الجدول التالي مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال:

مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال

من حيث	المفهوم المالي	المفهوم المادي
1. اكتساب الربح	إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم.	يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.
2. أساس القياس	لا يتطلب استخدام مفهوم محدد (يعتمد على رأس المال المراد الحفاظ عليه).	استخدام التكلفة الجارية (مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحالي).
3. أثر التغير في الأسعار على الأصول والمطلوبات	تعتبر الزيادة في أسعار الأصول أرباحاً مباشرة (مكتسب حيازة) وعند إتباع التكلفة التاريخية يعترف بها كأرباح عند التخلص من الأصل (بيع أو مبادلة).	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة وتعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.
4. رأس المال	يمثل صافي الأصول (حقوق الملكية).	الطاقة الإنتاجية (مثل الوحدات المنتجة يوميا).

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية:

أ- الملاءمة والحياد
ب- الموثوقية والتمثيل الصادق
ج- القابلية للتحقق والتوقيت المناسب
د- الملاءمة والتمثيل الصادق

2. تكون المعلومات المالية ذات صلة باتخاذ القرارات إذا كانت تحقق:

أ- أساس الإستحقاق
ب- مبدأ التحقق
ج- فرض الوحدة المحاسبية الإقتصادية
د- مفهوم الملائمة

3. الأطراف التي تهتم بالمعلومات التي تساعد في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة:

أ- المقرضون
ب- الحكومة ودوائرها المختلفة
ج- المستثمرون الحاليون والمحتملون
د- الموردون والدائنون التجاريون

4. واحدة مما يلي لا تعتبر من الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات المالية:

أ- التوقيت المناسب
ب- التمثيل الصادق
ج- القابلية للمقارنة
د- القابلية للفهم

5. حتى تتحقق خاصية التمثيل الصادق فإن المعلومات المحاسبية والمالية يجب أن تتسم بما يلي:

أ- الإكتمال
ب- الحياد
ج- خالية من الأخطاء
د- جميع ما ذكر صحيح

6. تتحقق خاصية الملائمة إذا كانت المعلومات المالية تتصق بما يلي:

أ- القيمة التنبؤية والحياد
ب- القيمة التنبؤية والقيمة التوكيدية
ج- الحياد والإكتمال
د- الإكتمال والخلو من التحيز

7. يشمل مفهوم الدخل ما يلي:

أ- الإيرادات فقط
ب- الإيرادات والمكاسب الأخرى
ج- النقص في المنافع الإقتصادية للأصول
د- الإيرادات مطروحاً منها المصاريف

8. واحدة مما يلي لا تعتبر من ضمن المبادئ المحاسبية بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (الأمريكية):

أ- الفترة المحاسبية
ب- التكلفة التاريخية
ج- الإعتراف بالايراد
د- المقابلة

9. الفروض الأساسية لإعداد البيانات المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية تتضمن:

أ- الإستمرارية
ب- أساس الإستحقاق
ج- الإعتراف بالإيراد
د- (أ + ب)

10. المفهوم الذي بموجبه يتم اكتساب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة:

أ- المفهوم المالي لرأس المال
ب- المفهوم الإقتصادي لرأس المال
ج- المفهوم المادي لرأس المال
د- (أ + ب)

التمرين الثاني:

عدّد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً للإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

التمرين الثالث:

اذكر الخصائص الفرعية لخاصية التمثيل الصادق مع شرح موجز لكل منها.

التمرين الرابع:

قارن باختصار بين المفهوم المالي والمفهوم المادي لرأس المال.

التمرين الخامس:

اذكر أهداف القوائم المالية ومكونات تلك القوائم بموجب الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

التمرين السادس:

عدّد أساليب وطرق القياس المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية الواردة ضمن الإطار المفاهيمي.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	د	ج	ب	د	ب	ب	أ	د	ج

إجابة التمرين الثاني:

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

1- الخصائص النوعية الأساسية وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ- الملاءمة

ب- التمثيل الصادق

2- الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة.

ب- القابلية للتحقق.

ج- التوقيت المناسب.

د- القابلية للفهم.

إجابة التمرين الثالث:

حتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق (خاصية التمثيل الصادق) يجب أن تكون:

أ. **كاملة:** أي أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

ب. **خاصية الحياد:** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز.

ج. **خاصية الخلو من الأخطاء:** يقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الإقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

إجابة التمرين الرابع:

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال وتتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل (الطاقة التشغيلية) فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات. كما أن قياس الربح وفق المفهوم المالي يتم من خلال التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المالية باستثناء العمليات التي تتم مع الملاك بصفتهم مالكين، أما قياس الربح في المفهوم المادي يتحقق إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

إجابة التمرين الخامس:

أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمنشأة، بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الإقتصادية، ولقد حدّد المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) مكونات القوائم المالية على النحو التالي:

أ. قائمة المركز المالي.

ب. قائمة الدخل الشاملة للفترة المالية. وتشمل هذه القائمة قائمة الدخل للفترة المالية.

ج. قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

د. قائمة التدفقات النقدية.

ه. السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

إجابة التمرين السادس:

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية وتشمل:

أ. التكلفة التاريخية.

ب. التكلفة الجارية.

ج. صافي القيمة القابلة للتحقق.

د. القيمة الحالية.

ه. القيمة العادلة.

و. القيمة القابلة للاسترداد.

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل الثاني: معيار المحاسبة الدولي رقم (1)

عرض القوائم المالية

Presentation of Financial Statements

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- معرفة الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام.
- التعرف على مكونات القوائم المالية.
- معرفة الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية.
- التعرف على هيكل ومحتوى القوائم المالية.
- بيان الحالات والشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل على أنه متداول أو غير متداول.
- بيان الحالات والشروط الواجب توفرها لتصنيف الإلتزام على أنه متداول أو غير متداول.
- عرض الحالات التي يتم فيها إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة.
- تحديد البنود الواجب عرضها في صلب القوائم المالية.
- بيان الأهداف الرئيسة من إعداد قائمة الدخل والدخل الشامل.
- توضيح العناصر الأساسية التي تتضمنها قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- بيان الأهداف الرئيسة من وجود الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.
- بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية".

1. مقدمة

إن القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والدائنون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف التي تهتم بالمنشأة في عملية اتخاذ القرارات الإقتصادية، وهناك إختلافات في إحتياجات تلك الأطراف من المعلومات وفقاً للأهداف التي تسعى تلك الأطراف لتحقيقها. وبسبب تكلفة وصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية تلبي كل منها حاجات جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، يتم إعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام بحيث تلبي تلك القوائم معظم ما تحتاجه الأطراف الخارجية المهتمة بالمنشأة.

وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية من خلال التقرير المالي السنوي أو نصف السنوي أو الربع سنوي، ويحتوي التقرير بالعادة بالإضافة إلى القوائم المالية معلومات أخرى إضافية قد لا تتطلبها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. فقد تتضمن التقارير المالية متطلبات إفصاح صادرة عن التشريعات والأنظمة المحلية والجهات الرقابية والتنظيمية لكل دولة مثل الهيئات المنظمة لعمل البورصات.

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المعنون "عرض القوائم المالية" القوائم المالية ذات الغرض العام، ويبدأ المعيار بعرض للأسس العامة التي يتوجب مراعاتها عند إعداد تلك القوائم ثم يغطي بشكل مفصل محتويات تلك القوائم وطريقة عرضها.

2. الغرض من القوائم المالية Purpose of Financial Statements

يمثل الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمنشأة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، وبحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية **مفيدة Useful** في اتخاذ **القرارات الإقتصادية Economic Decisions** لقاعدة عريضة من مستخدمي القوائم المالية.

وتهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية بحيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لإتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة.

وحتى تحقق القوائم المالية هذه الأهداف فيجب ان تتضمن ما يلي:

- الأصول Assets
- الإلتزامات Liabilities
- حقوق الملكية Equity
- الدخل (ويشمل المكاسب والخسائر) والمصاريف Income (Including Gains and Losses) and Expenses

– التغيرات الأخرى في حقوق الملكية Changes in Equity

– التدفقات النقدية Cash Flows

بالإضافة إلى البيانات أعلاه، يطلب من المنشأة توفير الملاحظات والإيضاحات التفسيرية والسياسات المحاسبية التي من شأنها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها ودرجة التأكد من تحققها.

3. مكونات القوائم المالية Components of Financial Statements

يجب أن تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية" ما يلي:

أ. **قائمة المركز المالي** بتاريخ كل فترة مالية (Statement of Financial Position as at the end of the Period) وتتضمن أصول المنشأة وإلتزاماتها وحقوق الملكية كما في تاريخ معين.

ب. **قائمة الدخل الشامل** للفترة المالية (Statement of Comprehensive Income for the Period).

ج. **قائمة التغيرات في حقوق الملكية** للفترة المالية (Statement of Changes in Equity for the Period).

د. **قائمة التدفقات النقدية** للفترة المالية (Statement of Cash Flows for the Period).

وهي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية وكذلك التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية. وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي. علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) يتعلق بإعداد هذه القائمة.

ه. **الملاحظات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى.**

(Notes, Comprising a Summary of Significant Accounting Policies and other Explanatory Information)

وتبين ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية، وإفصاحات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى.

وقد تشمل هذه التقارير معلومات حول آثار التغيرات في بيئة عمل المنشأة وسياسة توزيع الأرباح والمنافسة السوقية. وكذلك تعد تقارير حول مصادر الأموال والنسب المستهدفة للمطلوبات إلى

حقوق الملكية. ويمكن عرض تقارير تتضمن موارد المنشأة غير الواردة ضمن قائمة المركز المالي طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية مثل الموارد البشرية، والشهرة المولدة داخلياً وأية إفصاحات إختيارية أخرى.

و. **معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة وتشمل:**

- يجب أن تعرض المنشأة، بالحد الأدنى، بيانين اثنين للمركز المالي، وبيانين اثنين للأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر، وبيانين اثنين منفصلين للأرباح أو الخسائر (في حال عرضهما)، وبيانين اثنين للتدفقات النقدية، وبيانين اثنين للتغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات ذات العلاقة.
- وتدرج المنشأة معلومات مقارنة للمعلومات التفصيلية والوصفية إذا كانت ملائمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية.

ز. **قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة** عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند قيامها بإعادة عرض قوائمها المالية بأثر رجعي أو إذا قامت بإعادة تصنيف أية بنود في قوائمها المالية.

ونشير هنا إلى أن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية تسمح بإستخدام عناوين أو مسميات تختلف عن تلك المستخدمة في المعايير فمثلاً يمكن تسمية قائمة المركز المالي بمسمى الميزانية.

4. الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية Overall Considerations

أورد المعيار 8 إعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي:

1.4 العرض العادل والإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

Fair Presentation and Compliance with IFRSs

يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والأداء المالي (نتيجة الأعمال) والتدفقات النقدية للمنشأة بشكل عادل. يتطلب العرض العادل Fair Presentation للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المنشأة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام The Framework لإعداد القوائم المالية المحدد من قبل معايير الإبلاغ المالي الدولية. ويجب على الإدارة إرفاق إقرار مرفق بالقوائم المالية بأن القوائم المالية المعروضة تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

وقد أشار المعيار إلى أن إعداد القوائم المالية وبما ينسجم ومتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية إضافة إلى توفير الإفصاح الضروري سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.

ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلا أنه وفي بعض الحالات النادرة، يمكن لإدارة المنشأة أن تقرر أن الإلتزام بمعيار محاسبي دولي أو بعض متطلباته قد يكون مضللاً ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية. وفي هذه الحالة يتوجب على المنشأة عدم الإلتزام بمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مع الإفصاح وبشكل وافي عن طبيعة عدم الإلتزام وأسبابه وأثره المالي، وتحديد إسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه.

2.4 فرضية إستمرارية المنشأة Going Concern

إن إعداد القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتم بموجب فرض استمرارية المنشأة، وفي حالة وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المنشأة يفيد بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار لوجود نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو لوجود أية ظروف أخرى تحول دون الإستمرارية فيتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الظروف التي أدت لهذه الحالة. كما يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية ومبررات عدم إعتبار المنشأة مستمرة.

عند تقدير الإدارة لفرض الإستمرارية، يتوجب على الإدارة الأخذ بعين الإعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لا تقل عن 12 شهر قادمة.

3.4 أساس الإستحقاق المحاسبي Accrual Basis of Accounting

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إعداد القوائم المالية حسب أساس الإستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية. ويتطلب أساس الإستحقاق الإعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الإعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض النقدي. ويجب الإفصاح عن أن الشركة تتبع أساس الإستحقاق بإيضاحات البيانات المالية.

4.4 الإتساق في العرض Consistency of Presentation

يتوجب على المنشأة الإتساق أي الثبات في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية. ويمكن الخروج عن الإتساق في أحد حالتين:

- عند حدوث تغيير في أحد معايير المحاسبة الدولية، مما يتطلب ضرورة التغيير في عرض أو تصنيف بند معين.
- عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالمنشأة، مما يتطلب ضرورة تغيير في تصنيف أو عرض البند المعني. كما قد يحث التغيير في العرض أو التصنيف إذا كان هذا التغيير سيؤدي إلى عرض وتقديم بيانات أكثر موثوقية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

5.4 الأهمية النسبية والتجميع Materiality and Aggregation

يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة. أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود غير المتشابهة ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة في بند واحد.

وتعني الأهمية النسبية لبند ما أن يكون البند مهماً كقيمة منسوبة إلى بنود أخرى. كما وينظر إلى الأهمية النسبية من حيث المعالجة المحاسبية حيث يتم على سبيل المثال إعتبار تكلفة أصل له قيمة منخفضة نسبة إلى إجمالي الأصول كمصروف إيرادي ولا يتم رسملته كأصل وذلك تطبيقاً لقيد التكلفة والمنفعة، إذ أن عدم رسملة الأصل ذو القيمة غير المهمة نسبياً لن يؤثر على نتائج الأعمال أو المركز المالي للمنشأة ولا يبرر إحتساب مصروف إهتلاك له بشكل دوري.

وعملية تحديد أن البند ذو أهمية نسبية (مادي) أو غير مادي هي عملية إجتهادية، ولا يوجد مقياس محدد أو مطلق للأهمية النسبية.

وعند تقييم ما إذا كان البند مهم نسبياً أو غير مهم لا تعتبر قيمة البند هي العامل الوحيد فأيضاً المحتوى لهذا البند مهم أيضاً:

- فمثلاً إذا أظهرت قائمة المركز المالي أصول غير متداولة بمقدار 2 مليون دينار وقيمة المخزون 30000 دينار فإن الخطأ في إحتساب الإهتلاك بمبلغ 20000 دينار يمكن إعتباره غير مهم نسبياً لأن 20000 دينار تمثل 1% من 2 مليون. بينما وجود خطأ في تقييم المخزون بمبلغ 20000 دينار يعتبر مهم نسبياً لأنه يمثل 67% (20000÷30000) من قيمة المخزون المعلنة، بمعنى آخر يتم الأخذ بالإعتبار القيمة الإجمالية للبند الذي حدث فيه خطأ عند تحديد الأهمية النسبية للخطأ.
- إذا كان على المنشأة قرض بمبلغ 60000 دينار وبلغ رصيد حساب المنشأة الجاري لدى البنك 65000 دينار، فإن عرض صافي المبلغين أي 5000 دينار تحت عنوان نقدية لدى البنك يعتبر خطأ مهم نسبياً في العرض. بعبارة أخرى إن الخطأ في العرض يعتبر خطأ مهم نسبياً على الرغم من عدم وجود خطأ رقمي.

ويمكن تفصيل عرض البنود المختلفة إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات المرفقة للقوائم المالية.

6.4 التقاص Offsetting

وتعني عملية التقاص إظهار أو عرض بند معين بقيمة صافية أي بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين، مثل إظهار العمولات المدينة البالغة 9000 دينار والعمولات الدائنة البالغة

11000 دينار برقم واحد باسم صافي العمولات الدائنة بمبلغ 2000 دينار. ويؤدي التقاص في بعض الحالات إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

لذلك فقد **منع المعيار رقم (1)** إجراء تقاص بين أي من الأصول والإلتزامات، ما لم يسمح أو يطلب ذلك أحد معايير المحاسبة الدولية.

كما **منع المعيار المذكور** إجراء تقاص بين الدخل والمصروف إلا إذا سمح أو تطلب أحد المعايير المحاسبية ذلك أو إذا كانت المكاسب والخسائر والمصاريف المرتبطة بها ناتجة عن عمليات متشابهة، مثل أرباح أو خسائر فروقات العملات الأجنبية لإظهار صافي الربح أو الخسارة من فروقات العملة.

إن عرض بعض الأصول مطروحاً منها مخصصاتها الخاصة بها هو إجراء مقبول ولا يعتبر تقاص. مثال عرض الأصول غير المتداولة مطروحاً منها مجمع الإهتلاك.

7.4 المعلومات المقارنة Comparative Information

يتطلب المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية وللفترة السابقة، ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك، كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

وتوفر قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترات سابقة، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من ذلك في تقييم أداء المنشأة من فترة لأخرى ومن منشأة لأخرى مما يرشد قراراتهم الإقتصادية المختلفة ويساعدهم في عملية التنبؤ.

ويتطلب المعيار أيضاً عند تعديل عرض أو تصنيف أي من البنود في القوائم المالية إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي، وعند إجراء إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- طبيعة إعادة التصنيف.
- مبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه.
- سبب إعادة التصنيف.

وعندما تكون عملية إعادة التصنيف غير عملية Impracticable يجب على المنشأة الإفصاح عن أسباب عدم إعادة التصنيف وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم فيما لو تمت عملية إعادة التصنيف.

8.4 تكرار إعداد التقارير Frequency of Reporting

يجب على المنشأة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنوياً على الأقل، وعندما تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن سنة، فإن على المنشأة الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية، والسبب وراء استخدام فترة أطول أو أقل من سنة، وحقيقة أن المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

ولأسباب عملية، قد تفضل بعض المنشآت إعداد قوائمها المالية لفترة 52 أسبوع، ونظراً لعدم وجود فروقات ذات أهمية نسبية في هذه الحالة مقارنة مع حالة إعداد القوائم لسنة كاملة، فقد سمح المعيار بذلك.

5. هيكل ومحتوى القوائم المالية بشكل عام Structure and Content of Financial Statements in General

يتطلب المعيار إفصاحات معينة في صلب القوائم المالية وإفصاحات أخرى في الملاحق.

يجب أن تحتوي كل قائمة مالية من القوائم الرئيسة على المعلومات التالية:

- إسم (عنوان) القائمة وإسم المنشأة المعدة لها القائمة.
- ما إذا كانت القائمة للمشروع لوحدة أم لمجموعة مشاريع (قوائم موحدة).
- الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة.
- العملة المستخدمة في عرض القوائم.
- مستوى تجميع أو اختصار القيمة في القوائم المالية (الأرقام بآلاف الدنانير أو بمئات الآلاف).

6. شكل ومحتوى قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وتصنيف مكوناتها

تظهر قائمة المركز المالي أو الميزانية الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية للمنشأة بتاريخ معين، وفيما يلي متطلبات هذا المعيار بهذا الخصوص:

أ. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عند عرض الأصول والإلتزامات في الميزانية **تصنيفها إلى متداولة وغير متداولة Current and Non-Current** كفئات منفصلة في صلب الميزانية العمومية **بإستثناء الحالة** التي يكون فيها عرض الأصول والمطلوبات حسب سيولتها يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة من التصنيف إلى متداول وغير متداول عندما تعرض الأصول والمطلوبات بشكل عام حسب سيولتها.

ب. بغض النظر عن طريقة العرض التي تبنتها المنشأة، فإن المنشأة ملزمة بالإفصاح عن الجزء الذي يتوقع إستعادته (الأصول) أو الذي يتوقع تسويته (الإلتزامات) بعد أكثر من 12 شهر، ففي حالة وجود ذمم مدينة تستحق السداد بعد أكثر من 12 شهر فيتوجب عرض هذا الجزء بشكل منفصل عن باقي الذمم المدينة التي تستحق السداد خلال مدة 12 شهر.

ويبرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عرض الأصول والإلتزامات –في بعض الحالات– حسب سيولتها وليس كمتداولة وغير متداولة إلى أن بعض المنشآت مثل المؤسسات المالية (البنوك) لا تقوم بتوريد البضائع أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح. أما في الحالات التي تقوم المنشأة بتوريد بضائع أو خدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح فإن إجراء تصنيف منفصل للأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب الميزانية العمومية يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث يفيد فصل الأصول المتداولة في تمييز مكونات رأس المال العامل عن الأصول المستخدمة في عمليات المنشأة طويلة الأجل، والتعرف على الإلتزامات التي تستحق خلال الفترة التشغيلية الحالية والأصول التي يتوقع تسييلها نقداً خلال تلك الفترة.

1.6 قائمة المركز المالي (الميزانية) Statement of Financial Position:

تصنيف الأصول Classification of Assets

أولاً: الأصول المتداولة Current Assets

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه واحد مما يلي:

1. عندما تحتفظ المنشأة بالأصل لغايات تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. والدورة التشغيلية هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام وتحويلها إلى سلعة وبيعها وتحصيل قيمتها نقداً.
2. عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ المنشأة بالأصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية.
3. في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على استعماله.

أما الأصول التي لا تنطبق عليها الشروط أعلاه، فتصنف أصول غير متداولة.

ويعتبر المخزون والذمم المدينة التجارية ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحولها لنقد خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

ومن الأمثلة على الأصول المتداولة:

- **النقدية والنقدية المكافئة Cash and Cash Equivalents**

ويشمل هذا البند النقدية بالصندوق بالعملة المحلية والأجنبية، والشيكات بالصندوق، والسحوبات النقدية، والإيداعات لدى البنوك التي يمكن سحبها عند طلب المنشأة.

ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (7) "قائمة التدفقات النقدية"، فإن النقد المكافئ يمثل الإستثمارات قصيرة الأجل وذات السيولة العالية وتكون جاهزة للتحول إلى سيولة بقيمة محددة ولها تاريخ إستحقاق لفترة ثلاثة أشهر أو أقل.

- **الإستثمارات المالية المحتفظ بها للمتاجرة Trading Investments**

وهي الأصول المالية التي يتم إقتنائها بهدف تحقيق أرباح من التذبذبات قصيرة الأجل في أسعارها أو هوامش تقلب الإتجار بها. وتشمل هذه الأصول المالية الإستثمارات في حقوق الملكية مثل الأسهم، والإستثمارات في أدوات الدين مثل السندات، والقروض والذمم المقتناة للمتاجرة، كما وتعتبر الإستثمارات المالية **في المشتقات Derivatives** عادةً لأغراض المتاجرة ما لم تكن مخصصة للتحوط. والمشتقات هي أدوات مالية تنتج عن عقود تتم مع الغير ويتم تسويتها وتنفيذها في المستقبل وتتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني المتفق عليه في العقد. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، ومعيار الإبلاغ المالي رقم (9): "الأدوات المالية" قياس الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة بالقيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية.

- **المخزون**

والذي يظهر بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق NRV أيهما أقل، وبالنسبة للمنشآت الصناعية يتوجب تفصيل المخزون إلى المواد الأولية، والإنتاج تحت التشغيل، والبضاعة تامة الصنع، حيث يتوجب الإفصاح بشكل مفصل عن هذه البنود إما في صلب الميزانية أو في **الإيضاحات (Footnotes)**.

- **الذمم المدينة Receivables**

وتشمل الحسابات المدينة Accounts Receivables، وأوراق القبض Notes Receivables، والذمم المدينة من الشركات الحليفة Receivables from Affiliate Companies، وذمم وسلف الموظفين Officer and Employee Receivables. وتمثل حسابات الذمم المدينة المبالغ المستحقة على العملاء الناتجة عن العمليات التي تحدث ضمن النشاط الإعتيادي للمنشأة وهي بيع السلع وتقديم الخدمات. كما يجب رصد مخصصات للديون المشكوك فيها بحسابات منفصلة ويمكن إعداد ذلك المخصص كنسبة من قيمة المبيعات خلال الفترة، أو من خلال التحليل المباشر لحسابات الذمم المدينة.

ويمكن عرض الذمم المدينة Receivables كما يلي:

حسابات الذمم المدينة	××		
أوراق القبض/أوراق تجارية	××		
الإجمالي		×××	
يطرح: مخصص الديون المشكوك فيها		(×××)	
حسابات الذمم المدينة وأوراق القبض بالصافي			××××
أرصدة مدينة – شركات زميلة			××××
ذمم وسلف الموظفين			××××
إجمالي الذمم المدينة			××××

- **المصاريف المدفوعة مقدماً Prepaid Expenses**

وهي الأصول الناجمة عن مدفوعات نقدية تدفع قبل إستنفاد المصروف، وتستنفد هذه المدفوعات وتصبح مصاريف بمرور الوقت، أو الإستخدام (مثل مصروف الإيجار المدفوع مقدماً، مصروف التأمين المدفوع مقدماً، والأصول الضريبية المؤجلة). ويتم تجميع هذه البنود معاً عند عرضها في صلب الميزانية مع بيان تفاصيلها بالملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وعادة تكون مبالغها غير كبيرة نسبياً.

- **الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع Non - Current Assets Held For Sale**

عندما تخطط وتقرر المنشأة بيع أصل أو مجموعة أصول، عندها يجب أن يتم إعادة تصنيف تلك الأصول كأصول محتفظ بها للبيع ضمن الأصول المتداولة حيث يتوقع بيعها خلال 12 شهر، ويجب قياسها بالقيمة المسجلة بالدفاتر (القيمة الدفترية) أو (بالقيمة العادلة – تكاليف البيع) أيهما أقل وهذا ما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) IFRS 5.

ثانياً: الأصول غير المتداولة Non – Current Assets

هي الأصول التي لا تعتبر أصولاً متداولة، وهي غير معدة للإستهلاك التام أو الإستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم إقتنائها لتسيير أعمال المنشأة وللإستفادة من طاقتها الإنتاجية وتشمل هذه الأصول ما يلي:

- **الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment**

وهي أصول ملموسة تحتفظ بها المنشأة لإستخدامها في عمليات الإنتاج أو في توريد السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لإستخدامها للأغراض الإدارية والتي يتوقع إستخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة. ومن أمثلة ذلك الأراضي، والمباني، والأثاث، والمعدات، والآلات. ويجب الإفصاح عنها مقرونة بمجمع الإهتلاك المتعلق بها كما يلي وعلى سبيل المثال:

المعدات والآلات	×××	
يطرح: مجمع الإهتلاك	(×××)	
المعدات والآلات بالصافي	×××	دينار

أو

المعدات والآلات بالصافي (صافي بعد طرح ××× دينار مجمع إهتلاك) ××× دينار

- **الأصول غير الملموسة Intangible Assets**

وهي أصول غير متداولة وليس لها وجود مادي ملموس ويتوقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية. وتشمل هذه الأصول على سبيل المثال الشهرة، والعلامات التجارية، وبراءة الإختراع، وحقوق الملكية الفكرية.

ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، الأصول غير الملموسة، أنه عندما يتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة القابلة للإطفاء، فيجب أن تظهر بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء. وبشكل عام يظهر مجمع الإطفاء أو مجمع التدني بشكل منفصل مثل المتطلبات التشريعية في دول الإتحاد الأوروبي، لكن المعيار الدولي رقم (38) يجيز جعل حساب الأصل غير الملموس دائناً بمقدار الإطفاء أو التدني دون قيدها في حساب مجمع إطفاء أو مجمع تدني منفصل.

- **الإستثمارات المالية طويلة الأجل** مثل **الإستثمارات المالية في السندات المقاسة بالتكلفة المطفأة** والتي تستحق بعد فترة أكثر من 12 شهر من تاريخ قائمة المركز المالي. وهي الإستثمارات التي لها تاريخ إستحقاق ثابت ومحدد والتي يكون لدى المنشأة النية والقدرة للإحتفاظ بها لتاريخ الإستحقاق.

- **الممتلكات الإستثمارية Investment Property**

وهي الممتلكات التي يتم إقتنائها لأغراض تأجيرها، أو للإستفادة من إرتفاع سعرها في المستقبل وليس لإستخدامها في الإنتاج أو في تسيير أعمال المنشأة، وهي غير مخصصة للبيع في السياق العادي للمنشأة. وتسجل الممتلكات الإستثمارية عند الإقتناء بالتكلفة. ويتم القياس اللاحق لها عند إعداد القوائم

المالية بالإختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (40).

ولا يمنع هذا المعيار إستخدام أي توصيفات بديلة طالما كان المعنى واضحاً، فنجد مثلاً أن دول الإتحاد الأوروبي يستخدمون مصطلح أصول ثابتة Fixed Assets بدلاً من الأصول غير المتداولة وتم أخذ مصطلح أصول ثابتة من الميزانية العمومية التي كانت تعد خلال القرن التاسع عشر حيث كانت الأصول تقسم إلى **أصول ثابتة Fixed ومتنقلة Circulating.**

- **الأصول الأخرى Other Assets**

وتضم الأصول الأخرى الحسابات التي لا ينطبق عليها فئات الأصول الأخرى مثل (المصاريف المدفوعة مقدماً طويلة الأجل والتي لا تعتبر جزء من الدورة التشغيلية، والضرائب المؤجلة).

وينص المعيار رقم (1) صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطلوبات متداولة.

تصنيف الإلتزامات Classification of Liabilities

أولاً: الإلتزامات المتداولة Current Liabilities

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الإلتزام على أنه إلتزام متداول عندما ينطبق عليه أحد الحالات التالية:

1- يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، أو

2- يستحق السداد خلال فترة 12 شهر من تاريخ الميزانية، أو

3- يحتفظ به لغايات المتاجرة، أو

4- لا تستطيع المنشأة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر.

- أما بالنسبة للقروض أو الإلتزامات التي تنوي وتستطيع المنشأة تجديدها فتصنف إلتزامات طويلة الأجل حتى لو كان تاريخ إستحقاقها يقل عن 12 شهر.
- وفي حالة إخلال المنشأة بشرط القرض بحيث يصبح القرض نتيجة ذلك واجب السداد فيجب تصنيف القرض على أنه إلتزام متداول، حتى في حالة موافقة المقرض بعد إعداد الميزانية وقبل نشرها على عدم مطالبة الشركة بتسديد القرض.
- إلا أن القرض يصنف إلتزام غير متداول في حالة موافقة المقرض قبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المنشأة فترة سماح للسداد تتجاوز 12 شهر.

- ويتم تصنيف الإلتزامات الناشئة عن البنود التشغيلية على أنها إلتزامات متداولة حتى وإن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، وتطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الأصول والإلتزامات لمنشأة ما. وعندما لا تكون الدورة التشغيلية العادية قابلة للتحديد بشكل واضح، يفترض أن تكون مدتها 12 شهراً.

وتشمل الإلتزامات المتداولة ما يلي:

- الإلتزامات الناشئة عن الحصول على البضائع والخدمات والداخلة في الدورة التشغيلية للمنشأة مثل (الحسابات الدائنة، وأوراق الدفع قصيرة الأجل، والأجور مستحقة الدفع، والضرائب المستحقة الدفع، والمصاريف الأخرى مستحقة الدفع).
- المبالغ المقبوضة مقدماً من العملاء لتقديم بضائع أو أداء خدمات مثل (الإيجار المقبوض مقدماً، وإيرادات خدمات مقبوضة مقدماً).
- الإلتزامات الأخرى التي تستحق خلال الدورة التشغيلية الجارية، مثل السندات طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل والتي تستحق خلال الفترة الجارية (تستحق خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية).

وهناك بعض الإلتزامات المتداولة لا يتم تسديدها ضمن الدورة التشغيلية الحالية، إلا أنها تستحق السداد خلال 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية أو كان محتفظ بها لأغراض المتاجرة فتصنف متداولة، ومن الأمثلة عليها:

- الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وفق ما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (39) "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الأدوات المالية.
- الحسابات الجارية المكشوفة Bank Overdrafts.
- الجزء المتداول من الإلتزامات المالية غير المتداولة.
- توزيعات الأرباح مستحقة الدفع.
- ضرائب الدخل المستحقة والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية.

ويشار هنا إلى أن المعيار رقم (1) ينص صراحة على **عدم جواز** تصنيف الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطلوبات متداولة.

ثانياً: الإلتزامات غير المتداولة Non-Current Liabilities

وهي الإلتزامات التي:

1. لا يتم تسديدها أو تسييلها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة، أو

2. التي تستحق خلال فترة أكثر من 12 شهراً، أو
3. التي لا يتم إقتنائها لأغراض المتاجرة، أو
4. تلك التي يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهراً.

وهذا المعيار لا يحظر إستخدام أي توصيفات بديلة للإلتزامات غير المتداولة طالما كان المعنى واضحاً.

وتشمل الإلتزامات غير المتداولة ما يلي:

1. الإلتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل للمنشأة، مثل إصدار السندات طويلة الأجل، وأوراق الدفع طويلة الأجل، وإلتزامات عقود الإيجار التمويلي طويلة الأجل.
2. الإلتزامات الناشئة عن العمليات غير التشغيلية للمنشأة، مثل إلتزامات التقاعد، والمخصصات طويلة الأجل، والضرائب المؤجلة.

أما **الإلتزامات الطارئة Contingent Obligations** فلا يتم الإعتراف بها كإلتزامات لأنها إلتزامات محتملة أي لا يوجد تأكيد معقول بحدوثها أو لأنها لا تلبي شروط الإعتراف بها كإلتزام من حيث عدم القدرة على تقدير قيمتها بموثوقية أو كون التدفقات النقدية الخارجة غير محتملة. ويتم الإفصاح فقط عن هذه الإلتزامات وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة:

يتطلب المعيار رقم (1) إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة في الحالات التالية:

- عندما تخل المنشأة بشروط إتفاقية قرض طويل الأجل في تاريخ الميزانية العمومية أو قبل ذلك بحيث يصبح ذلك الإلتزام بكامل قيمته واجب الدفع عند الطلب عند الإخلال باية دفعة أو قسط من ذلك الإلتزام **يصنف الإلتزام على أنه متداول**، وحتى في حالة موافقة المقرض بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة لإخلال المنشأة بالدفع.
- إذا تم تصنيف قروض كإلتزامات متداولة ووقعت واحدة من الأحداث التالية بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية) فيطلب من المنشأة الإستمرار في تصنيف الإلتزام كمتداول، نظراً لأن هذه الأحداث مؤهلة ليتم الإفصاح عنها كأحداث غير معدّلة، أي تبقى كإلتزامات متداولة بتاريخ الميزانية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (10) "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية":
  - تحويل إتفاقية الإقتراض قصير الأجل إلى طويل الأجل.
  - معالجة الإخلال بإتفاقية قرض طويل الأجل.

- منح المقرض فترة إمهال للمنشأة لمعالجة الإخلال بإتفاقية قرض طويلة الأجل تنتهي على الأقل بعد 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

تصنيف بنود حقوق الملكية Classification of Stockholders Equity

تمثل حقوق المساهمين (حقوق الملكية) قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المنشأة. وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة وتشمل البنود التالية:

1. رأس مال الأسهم Share Capital

- **رأس المال الأساسي**: وهذا يشمل القيمة الإسمية للأسهم العادية والأسهم الممتازة. ويجب أن يتم عرضها أما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات بحيث تشمل عدد الأسهم المصرح بها، وعدد الأسهم المصدرة المدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم القائمة غير المسددة.

وفيما يلي أمثلة على كيفية عرض الأسهم:

- **أسهم ممتازة مجمعة الأرباح (4%)**، القيمة الإسمية 30 دينار، **300,000 دينار قابلة للإستدعاء Callable** بسعر 35 دينار، عدد الأسهم المصرح بها والقائمة 10000 سهم.
- **أسهم عادية**، بقيمة أسمية 1 دينار للسهم، الأسهم المصرح بها **2000,000 دينار**، 2000,000 سهم، الأسهم المصدرة والمسددة 800,000 سهم.

أما فيما يتعلق بالأسهم الممتازة القابلة للإسترداد Redeemable بناءً على رغبة حاملها بحيث يحق لحاملها إسترداد قيمتها بسعر متفق عليه وبتاريخ معين فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (32) يوجب **تصنيفها كإلتزامات**.

2. الأرباح المحتجزة Retained Earnings

وتمثل إجمالي الأرباح المتراكمة منذ تأسيس المنشأة مطروحاً منها التوزيعات للمساهمين.

3. الإحتياطي الإجباري Legal Reserve

وهو مبلغ يتم إقتطاعه كنسبة من الأرباح المتحققة بناءً على نسب تحددها التشريعات المحلية في بعض الدول، وتظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية.

4. أسهم الخزينة Treasury Stock

تعتبر أسهم الخزينة من مكونات حقوق الملكية، وتمثل شراء المنشأة لأسهمها المصدرة وتظهر مطروحة من حقوق الملكية بتكلفة الشراء.

5. **بعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية Comprehensive Income**، مثل صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظة الإستثمارات المالية المعدة للبيع، والأرباح أو الخسائر غير المتحققة عند ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية المعدة بالعملة الأجنبية.
6. **الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) Non-controlling Interests**

حقوق الأقلية هي حصة الأقلية في صافي أصول المنشأة التابعة، ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي:

لم يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) طريقة أو شكل عرض مجموعات الميزانية، فقد يتم عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة كما يجوز عرض الأصول غير المتداولة في البداية ثم الأصول المتداولة وذلك إعتماداً على الممارسة الصناعية وطبيعة عمل المنشأة فمثلاً تقوم الشركات الصناعية بعرض الأصول غير المتداولة أولاً كون قيمتها كبيرة نسبياً ثم الأصول المتداولة. وكذلك الحال بالنسبة للجانب الآخر بالميزانية، فقد تعرض الإلتزامات المتداولة ثم الإلتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية، كما يجوز البدء بحقوق الملكية ثم الإلتزامات غير المتداولة ثم الإلتزامات المتداولة.

إلا أن المعيار حدد البنود التالية كحد أدنى يجب أن تتضمنه الميزانية:

- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- الممتلكات الإستثمارية.
- الأصول غير الملموسة.
- الإستثمارات التي تم المحاسبة عنها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.
- المخصصات.
- الأصول البيولوجية.
- المخزون.
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
- النقد والنقد المكافئ.
- الأصول المالية الأخرى.
- الإلتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق ما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".

- الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق ما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".
- الإلتزامات المالية الأخرى.
- حقوق غير مسيطر عليها Non-controlling Interests (حقوق الأقلية) المعروضة ضمن حقوق الملكية.
- رأس المال المصدر والإحتياطيات التي تعزى لحملة الأسهم في الشركة الأم.
- إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة الأصول) والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الإفصاح إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات عما يلي:

1. تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة ووفق ما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المحاسبة الدولية. مثل تصنيفات المخزون إلى أنواعه بضاعة جاهزة، وإنتاج تحت التشغيل، ومواد أولية، وتحليل مكونات رأس المال وهكذا.

2. بالنسبة لكل فئة من فئات رأس المال:

- عدد الأسهم المصرح بها.
- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة وغير المسددة بالكامل.
- القيمة الإسمية لكل نوع من الأسهم، أو أن الأسهم ليس لها قيمة إسمية.
- تسوية لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية الفترة.
- الحقوق والمزايا والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال.
- ملكية المنشأة لأسهمها (أسهم الخزينة)، وأسهم المنشأة التي تملكها الشركات التابعة أو الزميلة للمنشأة.
- الأسهم المحجوزة لإصدارها بموجب عقود الخيارات، وعقود بيع الأسهم متضمنة الشروط والمبالغ.
- كما يلزم المعيار المنشآت التي لا يتكون رأسمالها من أسهم مثل شركات الأشخاص، الإفصاح عن معلومات مماثلة للمعلومات المطلوبة في هذه الفقرة مبينة الحركات أثناء الفترة في كل فئة من فئات حقوق الملكية، والحقوق والإمتيازات والقيود لكل فئة من حقوق الملكية.

3. وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن حقوق الملكية.

فيما يلي هيكل توضيحي لقائمة المركز المالي وفق ما يتطلبه معيار رقم (1) وهذا الشكل والمعطيات التي تتضمنه لا يعتبر الشكل الوحيد الذي يمكن إتباعه، حيث يمكن عرضها بأشكال أخرى.

شركة الصناعات المعدنية المساهمة العامة قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31 مقارنة مع السنة السابقة (بآلاف الدنانير)		
	2011	**2012**
الأصول		
الأصول المتداولة		
النقد والنقد المعادل المكافئ	40000	25000
الذمم التجارية المدينة والذمم الأخرى	30000	15000
المخزون	5000	10000
المصاريف المدفوعة مقدماً	5000	5000
مجموع الأصول المتداولة	**80000**	**55000**
الأصول غير المتداولة		
الممتلكات والمصانع والمعدات (بالصافي)	20000	25000
الشهرة	10000	10000
الإستثمارات في الشركات الزميلة	5000	10000
أصول مالية بالقيمة العادلة	10000	5000
مجموع الأصول غير المتداولة	**45000**	**50000**
إجمالي الأصول	**125000**	**105000**
إلتزامات المتداولة		
الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى	24000	12000
قروض قصيرة الأجل	6000	5000
الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل	10000	10000
ضريبة مستحقة الدفع (الجارية)	3000	2000
مصاريف مستحقة الدفع	2000	6000
مجموع الإلتزامات المتداولة	**45000**	**35000**

<u>الإلتزامات غير المتداولة</u>		
قروض طويلة الأجل	30000	20000
إلتزامات ضريبية مؤجلة	10000	3000
مخصصات طويلة الأجل	10000	8000
مجموع الإلتزامات غير المتداولة	50000	31000
مجموع الإلتزامات	**95000**	**66000**
<u>حقوق الملكية</u>		
رأس مال الأسهم	10000	10000
رأس المال الإضافي	4000	4000
فائض إعادة التقييم	6000	10000
إحتياطي قانوني (إجباري)	8000	12000
الأرباح المحتجزة	2000	3000
مجموع حقوق الملكية	**30000**	**39000**
مجموع حقوق الملكية والإلتزامات	**125000**	**105000**

2.6 شكل ومحتوى قائمة الدخل وتصنيف مكوناتها Income Statement

تعرض قائمة الدخل نتائج اعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة. وقد استخدم معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، ضمن التعديل الذي تم إدخاله عام 2003، مصطلح الربح أو الخسارة بدلاً من صافي الربح أو الخسارة للدلالة على الرقم الأخير الذي يظهر في قائمة الدخل.

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة المالية (قائمة الدخل الشامل)
Statement of Profit or Loss and Other Comprehensive Income for the Period

يمثل رقم إجمالي الدخل الشامل التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المالية الناجم عن عمليات وأحداث غير التغيرات الناجمة عن العمليات مع مالكي المنشأة بصفتهم مالكين (مثل زيادة أو تخفيض رأس المال وتوزيعات الأرباح) أي أن مجموع الدخل الشامل هو:

- **يجب أن تعرض قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل)، إضافة إلى أقسام الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر ما يلي:**
  أ. الربح أو الخسارة.
  ب. إجمالي الدخل الشامل الآخر.

ج. الدخل الشامل للفترة = الربح أو الخسارة للفترة المالية + الدخل الشامل الآخر.

إذا عرضت المنشأة قائمة منفصلة للربح أو الخسارة، فإنها لا تعرض قسم الربح أو الخسارة في القائمة التي تعرض الدخل الشامل.

أي أن المعيار يسمح بعرض:

- قائمة واحدة تسمى قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر أو (قائمة الدخل الشامل)، أو
- عرض قائمتين الأولى قائمة الربح أو الخسارة للفترة المالية بشكل منفصل يليها قائمة بإسم قائمة الدخل الشامل (تشمل رقم ربح أو خسارة الفترة يليها مكونات الدخل الشامل الآخر).

<u>بنود الدخل الشامل الآخر:</u>

تمثل بنود دخل ومصاريف لم يتم الإعتراف بها في قائمة الدخل وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs وتم الإعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية، وهي تشمل عادةً ما يلي:

- التغيرات في فائض إعادة التقييم (فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16) والأصول غير الملموسة (IAS 38).
- إعادة قياس خطط المنافع المحددة بموجب (IAS 19) "منافع الموظفين".
- الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية بموجب (IAS 21).
- الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة للبيع.
- ربح أو خسارة الجزء الفعّال من تحوط التدفقات النقدية بموجب (IAS 39).
- مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي يعزى للتغير في مخاطر الإئتمان للإلتزامات المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر بموجب (IFRS 9) "الأدوات المالية".

البنود الواجب عرضها بشكل منفصل ضمن قسم الربح أو الخسارة من قائمة الدخل الشامل أو في "قائمة الربح أو الخسارة "إذا عرضت منفصلة":

بالإضافة لما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي الدولية، يجب أن يشمل قسم الربح أو الخسارة من قائمة الدخل الشامل أو "قائمة الربح أو الخسارة" بشكل منفصل – كحد أدنى- بنوداً تعرض المبالغ التالية للفترة المالية:

أ. الإيراد.

ب. تكاليف التمويل.

ج. الأرباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الإعتراف بالأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

د. حصة المنشأة من الأرباح أو الخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تم المحاسبة عليها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

ه. أي ربح أو خسارة ناجمة عن الفرق بين القيمة المسجلة (الدفترية) والقيمة العادلة في تاريخ إعادة تصنيف أصل مالي إلى فئة أصول مالية بالقيمة العادلة بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9).
و. مصروف ضريبة الدخل.
ز. مبلغ برقم واحد للعمليات الموقوفة (غير المستمرة) انظر معيار (IFRS 5).

البنود الواجب عرضها ضمن قسم الدخل الشامل الآخر:

يجب أن يعرض قسم الدخل الشامل الآخر بنود مستقلة للدخل الشامل الآخر للفترة المالية مصنفة حسب طبيعتها (متضمنة حصة المنشأة من الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة التي يتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية) ومصنفة إلى مجموعتين (وفق ما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي الدولية):

أ. مجموعة بنود الدخل الشامل الآخر التي لا يسمح لاحقاً بإعادة تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة.
ب. مجموعة بنود الدخل الشامل الآخر التي يتم لاحقاً إعادة تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة عند تحقق شروط محددة.

كما يتطلب المعيار رقم (1) أيضاً الإفصاح في قائمة الدخل الشامل عن البنود التالية كتخصيصات ربح أو خسارة للفترة:

أ. الربح أو الخسارة الذي يعزى (ينسب) إلى:
- الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).
- مالكي الشركة الأم.

ب. إجمالي الدخل الشامل للفترة المالية الذي ينسب إلى:
- الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).
- مالكي الشركة الأم.

الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل لبنود الدخل الشامل الآخر

يجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبطة بكل بند من بنود الدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف إما في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات. ويمكن للمنشأة عرض مكونات قائمة الدخل الشامل الآخر كما يلي:

- بالصافي بعد الآثار الضريبية ذات العلاقة.
- بالمبالغ قبل الضريبة لكل بند من مكونات الدخل الشامل الآخر مع إظهار قيمة واحدة مبينة للمبلغ التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك المكونات.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر، وتمثل إعادة التصنيف المبالغ المُعترف بها كدخل شامل آخر في السابق وتم إعادة تصنيفها ضمن الأرباح والخسائر في الفترة اللاحقة. فعلى سبيل المثال تكون المكاسب المتحققة عند التصرف بالأصول المالية المتاحة للبيع مشمولة ضمن الأرباح والخسائر للفترة الحالية، حيث أن هذه المكاسب كانت قد ظهرت في قائمة الدخل الشامل في الفترة الحالية أو الفترة السابقة، وبالتالي يجب إقتطاع هذه المكاسب غير المتحققة من الدخل الشامل الآخر (إعادة تصنيفها) وتحويلها إلى الأرباح والخسائر.

البنود غير العادية Extraordinary Items:

ينص المعيار رقم (1) على أنه يجب على المنشأة **عدم** عرض أي من بنود الدخل أو المصاريف كبنود غير عادية في قائمة الدخل الشامل أو في قائمة الدخل المنفصلة (إذا تم عرضها)، أو حتى في الإيضاحات. وبالتالي **فقد ألغى المعيار** مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل الشامل أو عرض قائمة الدخل.

المعلومات التي يجب عرضها في قائمة الربح أو الخسارة و الدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات:

إذا كانت بنود الدخل والمصروفات مادية (قيمتها مهمة نسبياً)، يتطلب المعيار رقم (1) الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل.

تشمل الحالات التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف ما يلي:

أ. هبوط قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق (مصروف هبوط أسعار المخزون)، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات.

ب. تدني قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبلغ القابل للإسترداد (خسارة التدني في القيمة)، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات (أرباح إستعادة التدني).

ج. إعادة هيكلة أنشطة المنشأة، والمبالغ المعكوسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة.

د. أرباح أو خسائر بيع أو شطب أو التخلص من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

ه. نتيجة بيع الإستثمارات.

و. نتائج العمليات الموقوفة.

ز. نتائج تسوية القضايا.

ح. المبالغ التي يتم عكسها للمخصصات.

الإفصاح عن المبلغ المُعترف به كتوزيعات للملاك، وحصة السهم من هذه التوزيعات والأرباح المقترح توزيعها:

1. **يتطلب المعيار رقم (1) الإفصاح عن المبالغ المُعترف بها كتوزيعات لحملة الأسهم وكذلك حصة السهم من هذه التوزيعات ضمن واحدة مما يلي:**
   - قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو الإيضاحات.
2. أما بخصوص الأرباح المقترح توزيعها أو المعلن عنها بعد نهاية السنة المالية وقبل إصدار البيانات المالية والتي لم يتم إقرارها (لم يعترف بها كتوزيعات بشكل قطعي) **فيتطلب المعيار الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.**

طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل (الربح والخسارة للفترة المالية الحالية):

بموجب المعيار رقم (1) يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات بإستخدام تصنيف يعتمد على واحدة مما يلي:

1. طبيعة المصروف: ويتم تجميع المصروفات في بيان الدخل حسب طبيعتها (مثال ذلك الإهتلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب وتكاليف الإعلان) .
2. وظيفة المصروف: أما أسلوب وظيفة المصروف أو تكلفة المبيعات حيث تصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيع أو الأنشطة الإدارية.

ويجب إختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة. ويشجع المعيار المنشآت على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل ولا يلزم بذلك. وتجدر الإشارة إلى أن تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعاً واستخداماً من قبل الشركات في الأردن وفي معظم دول العالم.

فيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة **طبيعة المصروف:**

شركة الصناعات المعدنية المساهمة العامة قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31 (بآلاف الدنانير)		
الإيرادات من النشاط التشغيلي		214000
مكاسب وإيرادات أخرى		16000
المجموع		230000
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز	(15000)	
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	(50000)	

تكاليف منافع الموظفين مصاريف الإهتلاك والإطفاء المصروفات الأخرى مصاريف التمويل	(10000) (10000) (2000) (1000)	
إجمالي المصروفات		(88000)
حصة المنشأة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة		2000
ربح الفترة قبل الضريبة		144000
مصروف ضريبة الدخل 20%		(28800)
ربح الفترة يوزع بين:		**115200**
– مالكي الشركة القابضة		103680
– حصة الأقلية		11520

وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام **أسلوب وظيفة المصروف:**

شركة الصناعات المعدنية المساهمة العامة	
قائمة الدخل الشامل عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31 (بآلاف الدنانير)	
الإيرادات من النشاط التشغيلي	214000
تكلفة المبيعات	65000
إجمالي الربح	149000
مكاسب وإيرادات أخرى	16000
مصاريف التوزيع	(5000)
المصروفات الإدارية	(15000)
المصروفات الأخرى	(2000)
مصاريف التمويل	(1000)
حصة المنشأة في أرباح المنشآت الزميلة	2000
ربح الفترة قبل الضريبة	144000
مصروف ضريبة الدخل	(28800)
ربح الفترة	**115200**
<u>الدخل الشامل الآخر:</u>	
• أرباح غير محققة لتقييم أصول مالية معدة للبيع	3000
• فائض إعادة التقييم	4000

حصة المنشأة في الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة	2000
الدخل الشامل الآخر للسنة	**9000**
إجمالي الدخل الشامل للسنة	**124200**
ربح الفترة (115200 دينار) موزع إلى:	
– حملة أسهم الشركة الأم	103680
– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	11520
الدخل الشامل (124200 دينار) موزع إلى:	
– حملة أسهم الشركة الأم	111780
– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	12420

وعند قيام المنشأة بإتباع أسلوب تصنيف المصروفات حسب وظيفتها، يجب عليها لإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الإهتلاك والإطفاء وتكاليف منافع الموظفين.

مثال:

توفرت البيانات التالية لدى الشركة العربية لعام 2014:

البيان	تكلفة المبيعات	مصاريف إدارية	مصاريف توزيع	المجموع
مواد خام ومهمات	36	2	2	40
مصاريف منافع الموظفين	10	4	4	18
مصاريف الإهتلاك والإطفاء	6	2	2	10
مصاريف تشغيلية أخرى	4	2	12	18
المجموع	**56**	**10**	**20**	**86**

المطلوب: عرض قائمة الدخل (المنفصلة) وفق طريقة وظيفة المصروف وطريقة طبيعة المصروف، علماً بأن قيمة المبيعات 100 دينار.

حل المثال:

<u>قائمة الدخل وفق طريقة وظيفة المصروف:</u>

المبيعات 100

تكلفة المبيعات	(56)
مجمل الربح	**44**
مصاريف إدارية	(10)
مصاريف التوزيع	(20)
الربح من عمليات التشغيل	**14**

قائمة الدخل وفق طريقة طبيعة المصروف:

المبيعات	**100**
مواد خام ومهمات	(40)
مصاريف منافع الموظفين	(18)
مصاريف الإهتلاك والإطفاء	(10)
مصاريف تشغيلية أخرى	(18)
الربح من عمليات التشغيل	**14**

7. قائمة التغيرات في حقوق الملكية Statement of Changes in Equity

يجب على المنشأة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية بحيث تظهر هذه القائمة:

أ. إجمالي الدخل الشامل للفترة مبيناً بشكل منفصل المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم والمبالغ التي تعود إلى الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).

ب. لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي المُعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ج. تسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها، وبشكل منفصل يجب الإفصاح عن التغيرات الناجمة عن:

- الأرباح والخسائر.
- كل بند من مكونات الدخل الشامل.
- المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين، التي تظهر بشكل منفصل المساهمات (زيادة رأس المال) والتوزيعات على المالكين والتغير في حقوق المالكين في الشركات التابعة التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة على الشركة التابعة.

فيما يلي مثال توضيحي لقائمة التغيرات في حقوق الملكية وفق ما يتطلبه معيار رقم (1) "عرض القوائم المالية":

شركة الصناعات الكيماوية المساهمة العامة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنة المنتهية في 2010/12/31

(بآلاف الدنانير)

البيان	رأس مال الأسهم	رأس المال الإضافي	فائض إعادة التقييم	إحتياطي قانوني	الأرباح المحتجزة	حقوق الأقلية	المجموع
أرصدة 1/1	200000	30000	30000	38000	60000	20000	378000
فائض إعادة التقييم			5000				5000
ربح الفترة					120000		120000
توزيعات أرباح					(40000)		(40000)
إحتياطي قانوني				12000	(12000)		000
إصدار أسهم	100000	15000					115000
صافي الزيادة في حقوق الأقلية						10000	10000
أرصدة 12/31	300000	45000	35000	50000	128000	30000	588000

8. قائمة التدفقات النقدية Cash Flow Statement

وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة والتي يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الإستثمارية أو الأنشطة التمويلية وقد عرّف معيار المحاسبة الدولي رقم (7) تلك النشاطات كما يلي:

1. النشاطات التشغيلية: وهي النشاطات الرئيسة لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الإستثمارية أو التمويلية.
2. النشاطات الإستثمارية: وهي النشاطات المتمثلة في إمتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الإستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
3. النشاطات التمويلية: وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الإقتراض التي تقوم بها المنشأة.

والهدف الأساسي لقائمة التدفق النقدي تزويد معلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، وتوفير معلومات حول الأنشطة الإستثمارية والتمويلية.

ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم (7) والذي يبين متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها، بأن المنافع المدركة عند عرض قائمة التدفق النقدي بالإقتران مع قائمة المركز المالي وقائمة الدخل تتمثل بما يلي:

1. تقدم معلومات حول الهيكل المالي للمنشأة (ويتضمن السيولة والقدرة على الوفاء بالديون) وقدرة المنشأة بالتأثير على مبالغ وتوقيت تدفقاتها النقدية بما يمكنها من التكيف مع التغيرات في الظروف والفرص المختلفة.
2. تقدم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم التغيرات في الأصول والإلتزامات وحقوق الملاك.
3. تعزز قابلية المقارنة لنتائج الأنشطة التشغيلية بين المنشآت المختلفة نظراً لتحييد آثار إختلاف السياسات المحاسبية المطبقة.

9. الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية Notes to the Financial Statements

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءاً لا يتجزأ منها، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم. وقد سبق الإشارة إلى المعلومات التي يتوجب عدم إدراجها ضمن قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وبالتالي يتوجب إدراجها ضمن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.

وبحسب معيار المحاسبة الدولي فإن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية:

- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة في إعداد القوائم المالية.
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير **العرض العادل Fair Presentation** للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

ويؤكد المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على أهمية أسلوب عرض الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية، بحيث تقدم بأسلوب منتظم Systematic Manner طالما كان ذلك ممكناً أو عملياً، كما يجب الربط المرجعي Cross- Referenced بين كل بند في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

وبحسب المعيار فإن طبيعة المعلومات التي تعرض من خلال الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تكون إما:

1. معلومات إضافية أو تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية.
2. معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية.
3. معلومات إضافية لم ترد أية بنود تتعلق بها في القوائم المالية مثل الإلتزامات الطارئة.

وقد حدّد أيضاً ذلك المعيار ترتيب محدد لعرض الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، على إعتبار أن هذا الترتيب سيساعد مستخدمي القوائم في عملية مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة، وهذا الترتيب هو:

ووفق المعيار المحاسبي رقم (1) يتم عادةً عرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم القوائم المالية ومقارنتها مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى:

أ. عبارة تفيد بإمتثال المنشأة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs.

ب.عرض لأساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة.

ج.معلومات موضحة ومؤيدة للبنود المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت فيه البنود في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية.

د. إفصاحات أخرى، مثل الإفصاحات المتعلقة بالإلتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) والتعهدات التي قدمتها المنشأة للغير ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

يتطلب المعيار المحاسبي رقم (1) الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة كما يتطلب إفصاحات أخرى في <u>الإيضاحات</u> وتشمل معلومات عما يلي:

1. مبلغ توزيعات أرباح الأسهم المقترح توزيعها أو المعلن عن توزيعها قبل التصريح بإصدار القوائم المالية، والتي لم يتم المصادقة عليها من الجهة المخولة بذلك (الهيئة العامة) خلال الفترة، وحصة السهم من تلك التوزيعات.
2. مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية لم يتم الإعتراف بها.

3. تفصح المنشأة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:

أ. بلد إقامة المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان المكتب المسجل.

ب. وصف لطبيعة عمليات المنشأة وعملياتها الرئيسة.

ج. إسم الشركة القابضة والشركة القابضة النهائية للمجموعة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) حول عرض البيانات المالية الإفصاح عما يلي بإستثناء:**

أ- بلد إقامة المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان المكتب المسجل
ب- إسم الشركة القابضة والشركة القابضة النهائية للمجموعة
ج- الأرباح أو الخسائر غير العادية
د- السياسات المحاسبية

2. **أي من البيانات المالية التالية لا يعتبر أحد البيانات المالية الأساسية الواجب عرضها:**

أ- قائمة تكلفة الإنتاج
ب- قائمة التغيرات في حقوق الملكية
ج- قائمة التدفقات النقدية
د- قائمة الدخل الشامل

3. **في حالة أن المنشأة أخلت بأحد شروط تنفيذ إلتزام طويل الأمد حيث أصبح هذا الإلتزام قابل للدفع عند المطالبة فإن على المنشأة تصنيف هذا الإلتزام بتاريخ قائمة المركز المالي على أنه:**

أ- إلتزام متداول
ب- إلتزام غير متداول
ج- إلتزام غير متداول إذا وافق المقرض بعد تاريخ قائمة المركز المالي على تأجيل الدفع بسبب إخلال المنشأة بهذا الشرط
د- إلتزام غير متداول إذا وافق المقرض بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل إصدارها على تأجيل الدفع بسبب إخلال المنشأة بهذا الشرط

4. **تدرج أسهم الخزينة في قائمة المركز المالي ضمن:**

أ- الإستثمارات طويلة الأجل
ب- الأصول الأخرى
ج- مطروحة من حقوق المساهمين
د- مطلوبات طويلة الأجل

5. **إن نتائج العمليات الموقوفة تظهر في البيانات المالية كما يلي:**

أ- لا تظهر مستقلة في بيان الدخل
ب- تظهر مستقلة في بيان الدخل
ج- يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات حول البيانات المالية إذا كانت جوهرية
د- ما ورد في (أ) و (ج) أعلاه صحيح

6. الأرباح المقترح توزيعها على المساهمين يتم عرضها في التقارير المالية للمنشأة ضمن:

أ- ضمن المطلوبات

ب- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين

ج- يتم الإفصاح عنها في إيضاحات البيانات المالية

د- في قائمة التدفقات النقدية

7. أي مما يلي لا يطلب عرضها كحد أدنى من المعلومات بشكل منفصل في قائمة المركز المالي:

أ- الأصول البيولوجية

ب- الأصول الضريبية المؤجلة

ج- الإلتزامات الطارئة

د- الإستثمارات في الشركات الحليفة

8. واحدة مما يلي لا تعتبر من الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولية رقم (1):

أ- الإتساق

ب- أساس الإستحقاق المحاسبي

ج- فرضية الإستمرارية

د- مبدأ المقابلة

9. واحدة مما يلي لا تعتبر من عناصر الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل:

أ- مكاسب بيع الأصول الثابتة

ب- الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية

ج- الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة للبيع

د- فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات

10. ترى إدارة الشركة العربية أن الإلتزام بمتطلبات أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يكون مضللاً ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية. في هذه الحالة يتوجب على المنشأة ما يلي:

أ- عدم الإلتزام بذلك المعيار مع الإفصاح وبشكل وافي عن طبيعة عدم الإلتزام وأسبابه وأثره المالي، وتحديد إسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه

ب- يجب الإلتزام بمتطلبات المعيار ولا يسمح بالخروج عن ذلك المعيار

ج- مخاطبة مجلس معايير المحاسبة الدولية لإتخاذ القرار المناسب

د- الإلتزام بذلك المعيار مع الإفصاح وبشكل وافي عن الآثار السلبية الناجمة عن الإلتزام بذلك المعيار

التمرين الثاني:

اذكر الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1).

التمرين الثالث:

اذكر خمسة بنود يجب عرضها بشكل منفصل كحد أدنى في صلب قائمة الدخل الشامل.

التمرين الرابع:

ما هي شروط تصنيف الأصل ضمن الأصول المتداولة؟

التمرين الخامس:

اذكر مكونات المجموعة الكاملة من القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية".

التمرين السادس:

عدد أهداف قائمة المركز المالي.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	د	ب	ج	د	د	ب	ج	أ	د

إجابة التمرين الثاني:

الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية تشمل ما يلي:

1. العرض العادل والإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.
2. فرضية إستمرارية المنشأة.
3. أساس الإستحقاق المحاسبي.
4. الإتساق في العرض.
5. الأهمية النسبية والتجميع.
6. التقاص.
7. المعلومات المقارنة.
8. تكرار إعداد التقارير.

إجابة التمرين الثالث:

تشمل قائمة الدخل الشامل بشكل منفصل – كحد أدنى- بنوداً تعرض المبالغ التالية للفترة المالية:

1. الإيراد.
2. تكاليف التمويل.
3. حصة المنشأة من الأرباح أو الخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تم المحاسبة عليها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.
4. مصروف ضريبة الدخل.
5. مبلغ برقم واحد يشمل ما يلي:
   - الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات المتوقفة Discontinued Operations.
   - الربح أو الخسارة بعد الضريبة المُعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى نقطة البيع أو الربح أو الخسارة بعد الضريبة الناتجة من التخلص من الأصول أو مجموعة الأصول (مجموعة التخلص) لعمليات موقوفة.

إجابة التمرين الرابع:

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الإلتزام على أنه إلتزام متداول عندما ينطبق عليه أحد الحالات التالية:

1. يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، أو

2. يستحق السداد خلال فترة 12 شهر من تاريخ الميزانية، أو
3. يحتفظ به لغايات المتاجرة، أو
4. لا تستطيع المنشأة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر.

إجابة التمرين الخامس:

يجب أن تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية" ما يلي:

أ. قائمة المركز المالي بتاريخ كل فترة مالية.
ب. قائمة الدخل الشامل للفترة المالية.
ج. قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية.
د. قائمة التدفقات النقدية للفترة المالية.
ه. الملاحظات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى.
و. قائمة المركز المالي كما في بداية أقدم فترة للمقارنة (المقارنة الأولى) عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند قيامها بإعادة عرض قوائمها المالية بأثر رجعي أو إذا قامت بإعادة تصنيف أية بنود في قوائمها المالية.

إجابة التمرين السادس:

فوائد وأهداف قائمة المركز المالي (الميزانية):

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:

1. السيولة.
2. القدرة على سداد الديون طويلة الأجل.
3. المرونة المالية.
4. كما تقدم الميزانية تصوراً عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الإقتصادية (الأصول) وهيكل الإلتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الإقتصادية.

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل الثالث: معيار المحاسبة الدولي رقم (7)

قائمة التدفقات النقدية

Statement of Cash Flows

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- التعرف على فوائد قائمة التدفقات النقدية.
- التعرف على الأهداف الرئيسية لمعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية".
- بيان تصنيفات التدفقات النقدية: الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الإستثمارية، والأنشطة التمويلية.
- بيان مكونات النقدية والنقدية المعادلة.
- عرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.
- بيان كيفية عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية.
- بيان كيفية عرض التدفقات النقدية في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة.
- توضيح كيفية التعامل مع العمليات غير النقدية عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.
- عرض الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية".

1. مقدمة

تبين قائمة التدفقات النقدية المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة. ويتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (7) التدفقات النقدية، حيث يصنف المعيار التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)، وتدفقات من الأنشطة الإستثمارية (Investing Activities)، وتدفقات من الأنشطة التمويلية (Financing Activities)، وقد عرّف ذلك المعيار تلك النشاطات كما يلي:

1. النشاطات التشغيلية: وهي النشاطات الرئيسة لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الإستثمارية أو التمويلية.
2. النشاطات الإستثمارية: وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الإستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
3. النشاطات التمويلية: وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الإقتراض التي تقوم بها المنشأة.

2. فوائد قائمة التدفقات النقدية Usefulness of the Statement of Cash Flows

تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات حول المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية. وتوفر معلومات عن سيولة المنشأة وقدرتها على سداد إلتزاماتها ودفع توزيعات الأرباح، وكذلك درجة المرونة المالية لدى المنشأة. كما تساهم القائمة في تحسين قابلية المقارنة بين تقارير الأداء بين المنشآت لأنها تعزل الآثار الناجمة عن إستخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات المالية بإعتبارها تركز على الأساس النقدي وليس أساس الإستحقاق.

كما تعطي مؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي. وتبين أسباب الإختلاف بين الربح المحاسبي وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

3. تصنيف التدفقات النقدية Classification of Cash Flows

تصنف قائمة التدفقات النقدية المقبوضة والنقدية المدفوعة خلال فترة مالية معينة إلى أنشطة تشغيلية وأنشطة إستثمارية وأنشطة تمويلية. ويوفر التصنيف وفق تلك الأنشطة معلومات تمكن مستخدمي القوائم

المالية تقدير أثر هذه الأنشطة على المركز المالي وتحديد مصادر السيولة، ومعرفة العلاقات بين تلك الأنشطة.

3-1 الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)

وتمثل الآثار النقدية لعناصر قائمة الدخل إضافة إلى عناصر رأس المال العامل، ومن أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المقبوضات النقدية من العمولات والأتاوات والرسوم والإيرادت الأخرى.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء البضائع والحصول على الخدمات.
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم.
- المدفوعات النقدية للمصاريف.
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الإستثمارية والتمويلية.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للإتجار بها.

والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

3-2 الأنشطة الإستثمارية (Investing Activities)

وتمثل العمليات والأحداث المتعلقة بالتكوين الرأسمالي للمنشأة والخاصة بالأصول الثابتة والإستثمارات غير المتداولة، ومن الأمثلة على التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تكاليف التطوير التي تم رسملتها والممتلكات والآلات والمعدات التي تقوم المنشأة بتشييدها ذاتياً (Self – Constructed Property).
- المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.
- المدفوعات النقدية لشراء أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية تشمل العقود المستقبلية (Futures)، والعقود الآجلة (Forward)، وعقود الخيار (Option)، وعقود المقايضة (Swap) والتي لا يتم المتاجرة بها وتوليد الإيراد التشغيلي.

- المقبوضات النقدية من بيع أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية بإستثناء عمليات شراء الأسهم والسندات التي تتم للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي.
- المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير، حيث ينجم عنها إيرادات فوائد وبالتالي فهي نشاط إستثماري، بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة والتي تعتبر نشاط تشغيلي.
- المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة والتي تعتبر نشاط تشغيلي.

والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.

3-3 الأنشطة التمويلية (Financing Activities)

وتتضمن التغيرات النقدية في بنود حقوق الملكية والإلتزامات، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من الملاك لزيادة رأس المال وإصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.
- المدفوعات النقدية إلى الملاك لتخفيض رأس المال.
- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو رد إسترجاع (Redeem) أسهم المنشأة المصدرة (أسهم الخزينة).
- المقبوضات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، والرهونات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية لتسديد القروض.
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد إيجار تمويلي لتخفيض الإلتزام القائم المتعلق بعقد التأجير التمويلي.

والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

4. مكونات النقدية وما يعادلها Cash and Cash Equivalents

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (7) الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها ويجب أن تعرض مطابقة بين قيمة النقدية والنقدية المكافئة أول المدة وآخر المدة في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في قائمة المركز المالي.

ويعتبر الأصل المالي نقد مكافيء أو معادل إذا كان:

- قابل للتحول إلى مبلغ محدد من النقد.
- غير معرض لتغيرات مهمة في قيمته.
- يستحق خلال فترة قصيرة لا تتجاوز ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها وبالتالي لا يوجد مخاطر لتغير قيمة الأصل المالي نتيجة التغير في أسعار الفائدة.

ومن الأمثلة على النقد المعادل أذونات الخزينة، الأوراق التجارية، الودائع ذات الإستحقاق القصير الأجل لثلاثة شهور فأقل.

- أما الإستثمارات في الأسهم فتستبعد من النقدية المعادلة ما لم تكن في جوهرها نقدية معادلة، مثل شراء أسهم ممتازة خلال مدة قصيرة من تاريخ إستحقاقها وبتاريخ استرداد محدد.

وتعتبر المبالغ المستحقة للبنوك بشكل عام أنشطة تمويلية. وتعتبر حسابات السحب على المكشوف كجزء من النقدية وما يعادلها، بشرط تذبذب رصيد حساب المنشأة لدى البنك من مدين إلى رصيد دائن سحب على المكشوف. وفي هذه الحالة **يتم تخفيض رصيد النقد والنقد المعادل لدى المنشأة بمقدار رصيد السحب على المكشوف الذي يعتبر نقد معادل سالب.**

5. طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

هناك طريقتان لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والإختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة إحتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية فهو متشابه في كلتا الطريقتين. وبالتالي يتوجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية بإستخدام إما:

5-1 الطريقة المباشرة Direct Method: والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة. ويشجع المعيار رقم (7) المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة. إلا أن المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوباً مقبولاً.

5-2 الطريقة غير المباشرة Indirect Method: والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة التشغيلية خلال السنة المالية، وباضافة قيمة إهتلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك بالمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الإستثمارات المالية.

المعلومات اللازمة لإعداد عرض قائمة التدفقات النقدية:

لإعداد قائمة التدفقات النقدية يتم استخدام المعلومات الواردة من المصادر التالية:

1. قائمة المركز المالي المقارنة: والتي تتضمن مبالغ التغيرات في الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية من بداية الفترة إلى نهايتها.
2. قائمة الدخل للفترة الحالية: والبيانات الواردة بهذه القائمة تستخدم لإحتساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
3. بيانات مالية مختارة من دفاتر وسجلات الشركة مثل عمليات مبادلة الأصول وبعض المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية.

6. العرض في قائمة التدفقات النقدية

كما تم الإشارة سابقاً فإن قائمة التدفقات النقدية تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية وقد تم استعراض مكونات هذه الأنشطة بشكل عام، إلا أن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) سمح بوجود بدائل للإفصاح عن بعض البنود، ويتطلب ذلك المعيار الإفصاح بشكل منفصل عن كافة التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وأرباح الأسهم ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية وكما يلي:

6-1 تصنيف الفوائد المدفوعة

يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة وكمعالجة بديلة؛
- يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي بإعتبارها تكاليف للحصول على الموارد.

الإفصاح عن الفائدة المدفوعة:

يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية سواء أعترف بالفائدة كمصروف في بيان الدخل أو تم رسملتها حسب المعالجة الواردة بموجب المعيار المحاسبي الدولي 23، تكاليف الإقتراض.

6-2 تصنيف الفوائد المقبوضة وتوزيعات الأرباح المقبوضة

يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، أو
- كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كنشاط إستثماري بإعتبارها عوائد إستثمارات.

6-3 توزيعات الأرباح المدفوعة (Dividends)

يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد، أو
- كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كأحد مكونات التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تحديد مقدرة المنشأة على دفع أرباح الأسهم من خلال التدفقات النقدية التشغيلية.

6-4 الضرائب على الدخل

ضريبة الدخل المدفوعة: تصنف بإعتبارها نشاط تشغيلي إلا إذا كان من الممكن تحديد الجزء المدفوع المتعلق بنشاط تمويلي أو إستثماري فيعتبر حسب هذا النوع من النشاط. فمثلاً يتم عرض ضريبة الدخل المدفوعة على أرباح بيع الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك ضمن الأنشطة الإستثمارية.

الطريقة غير المباشرة لإعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية Indirect Method

حسب الطريقة غير المباشرة يجري إعداد قائمة التدفقات النقدية على النحو التالي:

أولاً: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (7)، يتم الوصول إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من خلال استخدام صافي الربح قبل الفوائد والضرائب الظاهر في قائمة الدخل وتعديله بالبنود التالية لتحويله من أساس الإستحقاق إلى الأساس النقدي:

- **إضافة قيمة اهتلاك الأصول غير المتداولة وقيمة إطفاء الأصول غير الملموسة وأية نفقات لا تحتاج إلى نقدية مدفوعة:** حيث أن هذه البنود تظهر ضمن المصاريف بقائمة الدخل مما يؤدي إلى تخفيض صافي الربح رغم أنها لا تمثل أو تحتاج إلى تدفقات نقدية وبالتالي يتوجب إضافتها لتعديل الربح المحاسبي المعد على أساس الإستحقاق إلى ربح نقدي. ومن الأمثلة على هذه المجموعة اهتلاك المعدات والآلات والأبنية وإطفاء الأصول غير الملموسة وفروقات تقييم العملات الأجنبية والديون المشكوك في تحصيلها.

- **طرح المكاسب وإضافة الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الإستثمارات المالية:** عند بيع المنشأة لأصول ثابتة مثل السيارات والآلات أو الإستثمارات في الأسهم والسندات فقد ينتج عن العملية مكاسب أو خسائر تظهر ضمن قائمة الدخل، إلا أن قيمة هذه المكاسب أو الخسائر لا تعد من الأنشطة التشغيلية بل تعتبر أنشطة إستثمارية وكما بيّنا في الأجزاء السابقة، لذا يتم إلغاء أثر هذه البنود من صافي الربح وذلك لإظهارها ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.

- **التغير في الأصول المتداولة التشغيلية:** إن الزيادة في الأصول المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية سالبة وبالتالي يجب طرحها من صافي الربح في حين يمثل النقص في الأصول المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية موجبة يتوجب إضافتها. ففي حالة زيادة المخزون السلعي في السنة الحالية مثلاً عما كان عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يشير إلى استخدام نقدية إضافية لشراء هذا المخزون، أما في حالة نقصان رصيد الذمم المدينة خلال السنة الحالية فهذا يمثل تحصيل مبالغ نقدية من الذمم مما يمثل زيادة في النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- **التغير في المطلوبات المتداولة التشغيلية:** بخلاف الأصول المتداولة، فإن الزيادة في المطلوبات المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية موجبة وبالتالي يجب إضافتها إلى صافي الربح في حين يمثل النقص في المطلوبات المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية سالبة يتوجب طرحها. ففي حالة زيادة الذمم الدائنة في السنة الحالية عما كان عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يشير إلى توفير نقدية إضافية نتيجة هذه الزيادة، أما في حالة نقصان رصيد الذمم الدائنة خلال السنة الحالية فهذا يمثل دفع مبالغ نقدية إلى الذمم الدائنة مما يمثل نقص في النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- النقدية المدفوعة كمصروف فائدة إذا اختارت المنشأة عرضها كتدفقات نقدية تشغيلية.
- توزيعات الأرباح المدفوع إذا اختارت المنشأة عرضها ضمن الأنشطة التشغيلية.
- النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل.

ويمكن تلخيص أثر البنود أعلاه على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية على النحو التالي:

صافي الربح (الخسارة) قبل الضريبة	
يضاف	مصروف الإهتلاك
يضاف	مصروف الفوائد
يضاف	مصروف الإطفاء للأصول غير الملموسة
يضاف	خسائر البيع والتدني في قيمة الأصول غير المتداولة
يطرح	مكاسب بيع الأصول غير المتداولة
يضاف	خسائر بيع الأصول غير المتداولة
يضاف	النقص في الأصول المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً...)
يطرح	الزيادة في الأصول المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة

	مقدماً....)
يطرح	النقص في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، أ. دفع، والمصاريف مستحقة الدفع....)
يضاف	الزيادة في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة،أ. دفع والمصاريف مستحقة الدفع......)
يطرح	النقدية المدفوعة كمصروف فائدة
يطرح	النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل
×××	**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**

ثانياً: التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية

يتم تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية بشكل رئيس من خلال تحليل التغير الذي طرأ على الأصول غير المتداولة والإستثمارات المالية[1] لدى المنشأة، حيث أن عملية بيع أو شراء أصول ثابتة كالآلات أو الإستثمارات المالية يظهر من خلال التغير في البند المعني الظاهر في جانب الأصول. وللوصول إلى صافي التدفقات النقدية من عملية بيع مثل هذه الأصول فلا بد من ربط ذلك بأرباح أو خسائر بيع تلك الأصول حيث أن ربح أو خسارة البيع يظهر في قائمة الدخل. فعلى سبيل المثال، إذا باعت منشأة معدات بمبلغ 20000 دينار وكانت القيمة الدفترية الصافية لهذه المعدات 25000 دينار، فإن قيمة المعدات ستنخفض بمقدار 25000 دينار وسيظهر في قائمة الدخل خسائر بيع المعدات 5000 دينار. وعند إعداد قائمة التدفقات النقدية يتم استخراج صافي التدفقات النقدية من عملية بيع المعدات على النحو التالي:

25000 دينار النقص في الأصول غير المتداولة – المعدات

(5000) خسائر بيع الآلات

20000 دينار صافي التدفقات النقدية من عملية بيع المعدات

أما في حالة وجود مكاسب من عملية بيع الأصول غير المتداولة أو الإستثمارات فيتم إضافة مبلغ الربح إلى صافي القيمة الدفترية للوصول إلى التدفقات النقدية من عملية البيع.

وقد أشار معيار المحاسبة الدولي رقم (7) إلى وجوب إظهار النقدية المتعلقة بالأنشطة الإستثمارية والتمويلية بشكل تفصيلي وليس بصافي الأثر، ففي حالة شراء آلات ودفع قيمتها نقداً 60000 دينار، على

[1] يستثنى من الإستثمارات المالية الإستثمارات للمتاجرة، حيث تصنف النقدية المتعلقة بها، وكما أشرنا سابقاً، ضمن الأنشطة التشغيلية.

سبيل المثال، وبيع آلات بنفس الفترة بقيمة 40000 دينار واستلام القيمة نقداً، فيجب أن يظهر بقائمة التدفقات عملية الشراء والبيع وبشكل مستقل ولا يجوز إظهار الصافي من العملية.

ثالثاً: التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

يتم تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية من خلال تحليل التغير الذي طرأ على كل من المطلوبات قصيرة الأجل والتي تمثل إقتراض تمويلي من الغير مثل قروض قصيرة الأجل والجاري مدين، كما يظهر عمليات الإقتراض طويلة الأجل مثل إصدار أسناد القرض والإقتراض من البنوك، وأخيراً يظهر ضمن هذا الجزء التغير على حقوق الملكية مثل زيادة رأس المال أو تخفيضه وتوزيعات أرباح الأسهم النقدية.

ولتوضيح كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة نورد المثال التوضيحي التالي:

مثال (1)

فيما يلي قائمة الدخل لشركة السعادة التجارية لعام 2014 وقائمة المركز المالي المقارنة كما في 2014/12/31 و 2013/12/31 على التوالي:

شركة السعادة التجارية

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2014/12/31

البيان	بالدينار
صافي المبيعات	60000
تكلفة البضاعة المباعة	(30000)
مجمل الربح	30000
المصاريف التشغيلية	(10000)
صافي ربح التشغيل	20000
مصروف الفوائد	(5000)
صافي ربح قبل الضريبة	**15000**
ضريبة الدخل (20%)	(3000)
صافي الربح بعد الضريبة	**12000**

قائمة المركز المالي المقارنة كما في 2014/12/31 و 2013/12/31:

البيان	2013/12/31	2014/12/31
الأصول		
النقدية	12000	18000
الذمم المدينة (بالصافي)	24000	15000
المخزون	13000	15000
أصول غير متداولة (ثابتة)	80000	95000
مجمع اهتلاك الأصول الثابتة	(20000)	(30000)
إستثمارات طويلة الأجل	51000	43000
إجمالي الأصول	**160000**	**156000**

الإلتزامات وحقوق الملكية:		
الذمم الدائنة	22000	30000
مصاريف مستحقة الدفع	33000	20000
فوائد مستحقة الدفع	11000	6000
سندات طويلة الأجل	44000	30000
رأس مال الأسهم العادية	30000	41000
الأرباح المحتجزة	20000	29000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	**160000**	**156000**

كما توفرت لديك المعلومات الاضافية لعام 2014:

- لم يتم بيع أي أصول ثابتة خلال الفترة وتم شراء معدات نقداً.
- تم بيع إستثمارات نقداً بتكلفتها خلال العام وتم دفع توزيعات أرباح نقدية.
- تم إصدار أسهم نقداً بالقيمة الإسمية وتم سداد سندات نقداً خلال العام.

حل مثال رقم (1)

شركة السعادة التجارية
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2014/12/31
بالطريقة غير المباشرة

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الضريبة (3000+12000)	15000	
يضاف: مصروف الفوائد	5000	
يضاف: مصروف الإهتلاك (الزيادة في مجمع الإهتلاك)	10000	
يضاف: النقص في حسابات الذمم المدينة	9000	
يطرح: الزيادة في المخزون	(2000)	
يضاف: الزيادة في حسابات الذمم الدائنة	8000	
يطرح: النقص في مصاريف مستحقة الدفع	(13000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(3000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (5000+5000)	(10000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		19000

التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع إستثمارات طويلة الأجل	8000	
يطرح النقدية المدفوعة لشراء موجودات ثابتة	(15000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		(7000)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
توزيعات أرباح نقدية على المالكين (29000−12000+20000)	(3000)	
تسديد سندات	(14000)	
زيادة رأس المال	11000	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(6000)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		6000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		12000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		18000

ملاحظات على الحل:

1. مصروف الإهلاك للفترة يمثل الفرق بين رصيد أول المدة وآخر المدة لمجمع الإهتلاك، بافتراض عدم بيع أي أصول ثابتة خلال الفترة.
2. إن مبلغ كل نشاط من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية يمثل في هذا السؤال الفرق بين رصيد أول المدة وآخر المدة.
3. إن التوزيعات النقدية والبالغة 3000 دينار تم احتسابها كما يلي: رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة + صافي ربح الفترة – الأرباح المحتجزة آخر المدة.
4. يلاحظ أن النقدية وما يعادلها نهاية السنة البالغة 18000 دينار تساوي النقدية وما يعادلها في بداية السنة 12000 دينار + صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال العام البالغة 6000 دينار.

الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية Direct Method

حسب الطريقة المباشرة يجري تحضير قائمة التدفقات النقدية بشكل مشابه للطريقة غير المباشرة باستثناء الجزء المتعلق بالأنشطة التشغيلية، حيث يتم بموجب الطريقة المباشرة إظهار مقدار النقدية المقبوضة أو المدفوعة من كل مصدر من مصادر التدفقات التشغيلية وذلك حسب المعادلات التالية:

- **المقبوضات النقدية من بيع البضاعة =**

المبيعات + رصيد الذمم المدينة في بداية العام – رصيد الذمم المدينة في نهاية العام

- **المدفوعات النقدية لشراء المخزون السلعي أو تسديد الموردين =**

تكلفة المبيعات

+ رصيد الذمم الدائنة أول المدة   – رصيد الذمم الدائنة آخر المدة

+ رصيد المخزون السلعي آخر المدة   – رصيد المخزون السلعي أول المدة

أو

المشتريات

+ رصيد الذمم الدائنة أول المدة – رصيد الذمم الدائنة آخر المدة

- **المدفوعات النقدية للمصاريف التشغيلية =**

المصاريف التشغيلية

– إهتلاك الأصول غير المتداولة

– مصروف إطفاء الأصول غير الملموسة

– مصاريف مدفوعة مقدماً في بداية العام + مصاريف مدفوعة مقدماً في نهاية العام

+ مصاريف مستحقة الدفع في بداية العام – مصاريف مستحقة الدفع في نهاية العام

- **المقبوضات النقدية من بيع البضاعة =**

صافي المبيعات
+ النقص في الذمم المدينة خلال السنة أو
– الزيادة في الذمم المدينة خلال السنة

- **المدفوعات النقدية لشراء المخزون السلعي أو تسديد الموردين =**

تكلفة المبيعات
+ النقص في الذمم الدائنة خلال السنة
– الزيادة في الذمم الدائنة خلال السنة
+ الزيادة في المخزون السلعي خلال السنة
– النقص في المخزون السلعي خلال السنة

وبناءً على ما سبق تظهر قائمة التدفقات النقدية **بالطريقة المباشرة** للمثال السابق رقم (1) كما يلي:

شركة السعادة التجارية **قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2014/12/31 بالطريقة المباشرة**		
<u>**التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**</u>		
النقدية المقبوضة من العملاء	(1)69000	
النقدية المدفوعة للموردين	(2) (24000)	
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية	(3) (13000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(3000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة المدفوع (11000+5000−6000)	(10000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		19000
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع إستثمارات طويلة الأجل	8000	
يطرح النقدية المدفوعة لشراء موجودات ثابتة	(15000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		(7000)
<u>**التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية**</u>		

توزيعات أرباح نقدية على المالكين (29000-12000+20000)	(3000)	
تسديد سندات	(14000)	
زيادة رأس المال	11000	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(6000)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		6000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		12000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		18000

ملاحظات على الحل:

1. قيمة النقدية المقبوضة من العملاء = صافي المبيعات + النقص في رصيد الذمم المدينة = 60000 +(24000 – 15000) = 69000 دينار.
2. النقدية المدفوعة للموردين= تكلفة البضاعة المباعة – الزيادة في الذمم الدائنة خلال السنة + الزيادة في المخزون السلعي خلال السنة 30000 – 8000 + 2000 = 24000 دينار.
3. النقدية المدفوعة على المصروفات الإدارية والتشغيلية = المصروفات الإدارية والتشغيلية – النقص في رصيد المصروفات المستحقة الدفع خلال الفترة – مصروف الإهتلاك (وغيره من المصروفات التشغيلية غير النقدية). 10000 + 13000 – 10000 = 13000 دينار.

7. معالجة وعرض التدفقات النقدية في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة

7-1 الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة وبيعها

عند معالجة الإستثمارات في شركة زميلة أو تابعة باستخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر أو الشركة الأم بإدراج التدفقات النقدية مع الشركة المستثمر بها في قائمة التدفق النقدي مثل تقديم سلف للشركات التابعة أو الزميلة أو الحصول من تلك الشركات على سلف وتوزيعات الأرباح المقبوضة من تلك الشركات.

7-2 شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى

- يجب عرض مجموع التدفقات النقدية الناجمة عن شراء وبيع الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى بشكل منفصل وتصنف ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.
- يجب الإفصاح وبشكل إجمالي عن عمليات شراء وبيع الشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة وبما يتعلق بالبنود التالية:

أ. تكلفة شراء الشركات التابعة والشركات الأخرى، وقيمة بيع الإستثمارات في تلك الشركات.

ب.التدفقات النقدية المتعلقة بعمليات شراء وبيع تلك الشركات.

ج.مبلغ النقدية والنقدية المكافئة في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال التي تم شرائها أوالتخلص منها.

د. قيمة الأصول والإلتزامات غير النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة وغيرها من وحدات الأعمال التي تستثمر بها المنشأة والتي تم شرائها أو التخلص منها، ملخصة حسب الفئات الرئيسة.

8. التقرير عن التدفقات النقدية على أساس الصافي

بشكل عام يتطلب هذا المعيار عرض كل من التدفقات النقدية الواردة والتدفقات النقدية الصادرة بشكل منفصل، أي بشكل إجمالي بدلاً من عرضها كمبلغ صافي وذلك لتزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات ملائمة ومفيدة. إلا أن المعيار يسمح بترصيد صافي التدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية في الحالتين التاليتين:

- المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تتم نيابة عن العملاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية أنشطة تتعلق بالعملاء وليس نشاطات تتعلق بالمنشأة، مثل قبول وسداد الودائع تحت الطلب بالنسبة للبنك، والإيجارات المحصلة نيابة عن أصحاب العقارات والمدفوعة لهم.
- يمكن عرض البنود التي لها معدل دوران مرتفع ومبالغها كبيرة وذات إستحقاق قصير الأجل على أساس الصافي. مثل شراء وبيع الإستثمارات وعمليات الإقتراض قصيرة الأجل ذات الإستحقاق الذي لا يتجاوز ثلاثة أشهر.

عرض التدفقات النقدية بالصافي بالنسبة للمنشآت المالية

يسمح المعيار رقم (7) بعرض التدفقات النقدية التي تنتج عن النشاطات التالية لمنشأة مالية على أساس الصافي:

- المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة باستلام الودائع وإعادة دفعها والتي لها تاريخ إستحقاق ثابت.
- إيداع الودائع وسحبها من المنشآت المالية الأخرى.
- السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء وإعادة تسديد هذه السلف والقروض.

9. التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

يتطلب المعيار رقم (7) بخصوص التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية ما يلي:

أ. يجب أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المنشأة التي تنشر بموجبها القوائم المالية. وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ التدفق النقدي.

ب. يجب ترجمة التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية حسب سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية بتواريخ التدفقات النقدية.

كما لا تعتبر الأرباح والخسائر غير المحققة التي تنتج عن التغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية. ولكن يجري الإبلاغ عن آثار التغيرات في سعر الصرف للعملة الأجنبية عن النقدية وما يعادلها المحتفظ بها أو التي تستحق بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية بهدف مطابقة أرصدة النقدية وما يعادلها بين أول الفترة ونهايتها.

10. العمليات غير النقدية Non- Cash Operations

بموجب هذا المعيار يجب إستبعاد العمليات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما يعادلها من قائمة التدفقات النقدية ويجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في القوائم المالية وبشكل يقدم كل المعلومات المتعلقة بتلك النشاطات الإستثمارية والتمويلية.

ويتم إستبعاد العمليات غير النقدية بالرغم من تأثيرها على رأس المال وهيكل الأصول في المنشأة وهو ما يتفق مع هدف قائمة التدفقات النقدية حيث أن هذه البنود لا تتضمن تدفقات نقدية في الفترة الجارية، ومن أمثلة العمليات غير النقدية ما يلي:

- شراء أصول مقابل إصدار أسهم.
- مبادلة أصل بأصل آخر.
- الحصول على الأصول من خلال الشراء وتحمل الإلتزامات المباشرة أو عن طريق إبرام عقد التأجير التمويلي.
- شراء منشأة أخرى مقابل إصدار أسهم.
- تسديد إسناد القرض من خلال إصدار أسهم، أو تحويل السندات لأسهم.

11. إفصاحات أخرى Other Disclosures

أ. يجب على المنشأة الإفصاح، مع تعليق من الإدارة عن مبلغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها التي تحتفظ بها المنشأة ومقيدة الإستعمال.

ومن أمثلة ذلك أرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها الشركة التابعة والتي تعمل في دولة أخرى يوجد بها رقابة أو قيود قانونية تجعل هذه الأرصدة غير متاحة للإستعمال من قبل الشركة الأم أو شركاتها التابعة.

ب. قيمة التسهيلات الإئتمانية الممنوحة من البنوك للمنشأة.

ج. القيمة الإجمالية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية المتعلقة بحصة المنشأة في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة والتي تمت معالجتها بموجب طريقة التوحيد النسبي.

د. مبالغ التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والإستثمارية، والتمويلية لكل قطاع عمل وقطاع جغرافي.

مثال (2)

فيما يلي قائمة الدخل للعام 2014 لشركة الإتحاد:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2014/12/31	
صافي المبيعات	150000
تكلفة البضاعة المباعة	(60000)
مجمل الربح	90000
المصروفات الإدارية والتشغيلية	(30000)
الدخل من العمليات التشغيلية	60000
يضاف مكاسب بيع معدات	4000
يطرح مصروف فائدة	(10000)
صافي الدخل قبل ضريبة الدخل	54000
يطرح ضريبة الدخل (30%)	(16200)
صافي الدخل بعد ضريبة الدخل	37800

وفيما يلي المعلومات الإضافية الخاصة بالشركة خلال عام 2014:

- هناك معدات تكلفتها التاريخية 10000 دينار، وقيمتها الدفترية 4000 دينار، بيعت خلال السنة بمبلغ 8000 دينار.
- تم الحصول على أرض مقابل إصدار أسهم بالقيمة الإسمية بمبلغ 20000 دينار.
- هناك معدات جديدة تم شرائها خلال العام 2014 نقداً (جد قيمتها).
- تم بيع جزء من الإستثمارات في الشركات الحليفة (س) بالقيمة الدفترية.
- تم تسديد (إطفاء) سندات نقداً بالقيمة الدفترية لها.
- تم توزيع أرباح نقدية (جد قيمتها).

وفيما يلي قائمة المركز المالي المقارنة لشركة الإتحاد للعامين 2013 و 2014:

قائمة المركز المالي المقارنة كما في 12/31			
الموجودات	**2014**	**2013**	**التغير**
موجودات متداولة:			
النقدية	32000	15000	17000+
ذمم مدينة	10000	14000	4000−
بضاعة	28000	20000	8000+
فوائد مدفوعة مقدماً	1000	3000	2000−
مجموع الموجودات المتداولة	**71000**	**52000**	**19000+**
إستثمارات في الشركة الحليفة (س)	11000	20000	9000−
الأراضي	30000	10000	20000+
المعدات	45000	30000	15000+
يطرح مجمع اهتلاك المعدات	(15000)	(7000)	(8000+)
مجموع الموجودات	**142000**	**105000**	**37000+**
المطلوبات وحقوق الملكية			
مطلوبات متداولة:			

ذمم دائنة	44000	33000	11000+
ضريبة دخل مستحقة الدفع	5000	8000	3000−
مجموع المطلوبات المتداولة	**49000**	**41000**	**8000+**
مطلوبات غير متداولة:			
سندات	7000	12000	5000−
حقوق الملكية			
رأس مال الأسهم العادية	60000	40000	20000+
الأرباح المحتجزة (المجمعة)	26000	12000	14000+
مجموع حقوق الملكية	**86000**	**52000**	**34000+**
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**142000**	**105000**	**37000+**

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

حل مثال (2)

تحضير قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

شركة الإتحاد **قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2014/12/31− الطريقة غير المباشرة**		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (37800 + 16200)	54000	
يضاف: مصروف الفوائد	10000	
يضاف: مصروف الإهتلاك (الزيادة في مجمع الإهتلاك 8000 + اهتلاك الآلات المباعة 6000)	14000	
يطرح: مكاسب بيع المعدات	(4000)	
يضاف: النقص في حسابات الذمم المدينة	4000	
يطرح: الزيادة في البضاعة	(8000)	
يضاف: الزيادة في حسابات الذمم الدائنة	11000	
يطرح: النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل (16200 + 3000)	(19200)	
يطرح: النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (10000 − 2000)	(8000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		53800

التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (معدات)	8000	
النقدية المدفوعة لشراء معدات (45000 – 30000 + 10000)	(25000)	
بيع إستثمارات في الشركة الزميلة (س)	9000	
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الإستثمارية		(8000)
توزيعات أرباح نقدية على المساهمين (12000 + 37800 – 26000)	(23800)	
تسديد السندات	(5000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(28800)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		17000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		15000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		32000

جدول بالأنشطة التمويلية والإستثمارية غير النقدية:

تم الحصول على أرض مقابل إصدار أسهم بالقيمة الإسمية بمبلغ 20000 دينار.

ملاحظات على الحل:

1. تم إضافة اهتلاك الموجودات الثابتة نظراً لأنها لا تتطلب نقدية.
2. تم طرح مكاسب بيع الموجودات الثابتة نظراً لأن كامل متحصلات عملية بيع هذه الموجودات تظهر ضمن الأنشطة الإستثمارية.
3. تم إضافة النقص في الموجودات المتداولة وطرح الزيادة في الموجودات المتداولة، أما المطلوبات المتداولة فقد تم إضافة الزيادة فيها وطرح النقص.
4. تم ضمن الأنشطة الإستثمارية إظهار عمليات شراء وبيع الموجودات الثابتة.
5. تم ضمن الأنشطة التمويلية إظهار كل من حصص أرباح الأسهم المدفوعة، وتسديد السندات، وتوزيعات الأرباح.
6. العمليات غير النقدية ظهرت في الإيضاحات لأنها لا تتطلب دفع أو قبض النقدية.

مثال (3)

المطلوب: حل مثال رقم (2) السابق بالطريقة المباشرة

حل مثال (3)

شركة الإتحاد **قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2014/12/31** **الطريقة المباشرة**		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
النقدية المقبوضة من العملاء	(1)154000	
النقدية المدفوعة للموردين	(2) (57000)	
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية	(3) (16000)	
يطرح: النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل (16200 + 3000)	(19200)	
يطرح: النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة المدفوع (10000 – 2000)	(8000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		53800

التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (معدات)	8000	
النقدية المدفوعة لشراء معدات (45000 – 30000 + 10000)	(25000)	
بيع إستثمارات في الشركة الزميلة (س)	9000	
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الإستثمارية		(8000)
توزيعات أرباح نقدية على المساهمين (37800 + 12000 – 26000)	(23800)	
تسديد السندات	(5000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(28800)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		17000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		15000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		32000
جدول بالأنشطة التمويلية والإستثمارية غير النقدية: تم الحصول على أرض مقابل إصدار أسهم بالقيمة الإسمية بمبلغ 20000 دينار.		

ملاحظات على الحل:

(1) قيمة النقدية المقبوضة من العملاء = صافي المبيعات + النقص في الذمم المدينة = 150000 + 4000 = 154000 دينار

(2) النقدية المدفوعة للموردين= تكلفة البضاعة المباعة + الزيادة في البضاعة – الزيادة في الذمم الدائنة
60000 + 8000 – 11000 = 57000 دينار.

(3) النقدية المدفوعة على المصروفات الإدارية والتشغيلية = المصروفات الإدارية والتشغيلية – مصروف الإهتلاك 30000 – 14000 = 16000 دينار.

مثال (4)

بلغت صافي التدفقات النقدية الواردة (الزيادة) من الأنشطة التشغيلية لدى شركة الحرية 350000 دينار، وصافي التدفقات النقدية الصادرة (المستخدمة) من الأنشطة الإستثمارية بمبلغ 750000 دينار، وصافي التدفقات النقدية الواردة (الزيادة) من الأنشطة التمويلية 420000 دينار. في 2014/1/1 كان رصيد النقدية 40000 دينار.

المطلوب: احسب رصيد النقدية في 31/12/ 2014.

حل مثال (4)

رصيد النقدية في 2014/12/31 يبلغ:

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	350000 دينار
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية	(750000) دينار
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	420000 دينار
صافي الزيادة في النقدية	20000 دينار
+ النقدية بداية السنة	40000 دينار
رصيد النقدية نهاية السنة	60000 دينار

مثال (5)

فيما يلي قائمة الدخل لشركة التقوى لعام 2013 (بالدينار):

البيان	جزئي	كلي
المبيعات		600,000 دينار
يطرح: تكلفة البضاعة المباعة		
بضاعة أول المدة	80,000	
+ المشتريات	460,000	
− بضاعة آخر المدة	(40,000)	
تكلفة البضاعة المباعة		(500,000)
مجمل الربح		100,000
مصاريف التشغيل		(40,000)
صافي الربح		60,000

وقد توفرت المعلومات التالية خلال عام 2013:

1. انخفضت الذمم المدينة خلال العام بمبلغ 50000 دينار.
2. ازدادت المصاريف المدفوعة مقدماً خلال العام بمبلغ 42000 دينار.
3. انخفضت الذمم الدائنة خلال العام لعام 2010 بمبلغ 60000 دينار.
4. انخفضت المصاريف المستحقة الدفع خلال العام بمبلغ 70000 دينار.
5. تتضمن مصاريف التشغيل مصاريف الإهتلاك لعام 2010 بمبلغ 35000 دينار.

المطلوب:

إعداد الجزء التشغيلي من قائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في 2013/12/31 لشركة التقوى بالطريقة غير المباشرة.

حل مثال(5)

شركة التقوى قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31 – الطريقة غير المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب	60000	
يضاف: مصروف الإهتلاك	35000	

يضاف: النقص في الذمم المدينة	50000	
يطرح: الزيادة في المصاريف المدفوعة مقدماً	(42000)	
يطرح: النقص في الذمم الدائنة	(60000)	
يطرح: النقص في المصاريف المستحقة الدفع	(70000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		(27000)

مثال (6)

فيما يلي قائمة الدخل المختصرة لشركة التميز لعام 2014 (بالدينار):

البيان	جزئي	كلي
إيرادات (أتعاب الخدمات)		800,000 دينار
– مصاريف التشغيل عدا الإهتلاك	(550,000)	
– مصروف الإهتلاك	(50,000)	
– خسائر بيع معدات	(15,000)	
مجموع المصاريف والخسائر		(615,000)
– صافي الربح قبل الضريبة		185,000
– مصروف الضريبة 20%		(37,000)
صافي الربح بعد الضريبة		148,000

وقد تضمنت قائمة المركز المالي كما في 12/31 (المقارنة) لشركة التميز أرصدة الحسابات التالية:

	2013	2014	التغير
الذمم المدينة	65,000	48,000	(17,000)
مصاريف تشغيل مستحقة الدفع	42,000	52,000	10,000+
ضريبة دخل مستحقة الدفع	9,000	4,000	(5,000)

المطلوب: إعداد الجزء المتعلق بالتدفقات النقدية التشغيلية بالطريقة المباشرة لعام 2014.

حل مثال (6)

شركة التميز
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2014/12/31
الطريقة المباشرة

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
النقدية المقبوضة من العملاء	(1) 817,000	
النقدية المدفوعة للموردين	(2) (540,000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(3) (42,000)	
صافي التدفقات النقدية (الواردة) من الأنشطة التشغيلية		235,000

توضيح الأرقام بالجدول:

(1) قيمة النقدية المقبوضة من العملاء = الإيرادات + النقص في الذمم المدينة = 800,000 + 17,000
= 817,000 دينار.

(2) النقدية المدفوعة على المصاريف التشغيلية = المصروفات التشغيلية – الزيادة في مصاريف التشغيل المستحقة = 550,000 – 10,000 = 540,000 دينار.

(3) النقدية المدفوعة لضريبة الدخل = مصروف الضريبة + النقص في الضريبة المستحقة
= 37,000 +5,000 = 42,000 دينار.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. فيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بشركة الضواحي التجارية لسنة 2011 (المبالغ بآلاف الدنانير):

1500 دينار	**متحصلات من إصدار أسهم عادية**
2400	**متحصلات من إصدار سندات**
400	**تسديد قرض البنك**
200	**مدفوعات للذمم الدائنة**
360	**شراء أسهم خزينة**
300	**بيع آلات نقداً**

إن صافي النقدية الواردة (الصادرة) من العمليات التمويلية لسنة 2011 لشركة الضواحي هي (المبالغ بآلاف الدنانير):

أ- (2640) دينار ب- (3140) دينار

ج- 900 دينار د- (2940) دينار

2. بلغ صافي الربح لشركة الوسام لسنة 2010 مبلغ 66000 دينار وفيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بالشركة:

6000 دينار	**مصاريف إهتلاك الآلات**
4000	**النقص في الذمم المدينة**
10000	**الحصول على قرض البنك نقداً**
4000	**الزيادة في الدائنون**
30000	**الزيادة في الأصول طويلة الأجل**
22000	**الزيادة في البضاعة**
15000	**النقص في الإلتزامات طويلة الأجل**
2000	**متحصلات بيع أثاث**

باستخدام الطريقة غير المباشرة، إن صافي التدفقات النقدية المتعلقة بنشاط الشركة التشغيلي يبلغ:

أ- 68000 دينار   ب- 58000 دينار
ج- 70000 دينار   د- 28000 دينار

3. فيما يلي المعلومات المتعلقة ببعض العمليات النقدية لسنة 2011 المتعلقة بشركة السلام (المبالغ بآلاف الدنانير):

1400 دينار	**متحصلات بيع أراضي**
1600	**متحصلات من قرض قصير الأجل**
750	**شراء أثاث نقداً**
5400	**بيع بضاعة نقداً**
1000	**متحصلات من إصدار أسهم عادية**

إن صافي النقدية الواردة (الصادرة) من العمليات الإستثمارية للسنة المنتهية في 2011/12/31، كنتيجة للمعلومات السابقة هي (المبالغ بآلاف الدنانير):

أ- 650 دينار   ب- 2250 دينار
ج- 1150 دينار   د- لا شيء مما ذكر

4. عند احتساب قيمة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة غير المباشرة، فإن الزيادة الحادثة في المصروفات المستحقة الدفع خلال الفترة:

أ- تطرح من صافي الدخل   ب- يتم تجاهلها لأنها لا تؤثر على الدخل
ج- تضاف إلى صافي الدخل   د- يتم تجاهلها لانها لا تؤثر على المصاريف

5. شراء مباني مقابل إصدار أسهم للمالك يظهر في قائمة التدفق النقدي ضمن:

أ- التدفق النقدي الإستثماري   ب- التدفق النقدي التمويلي
ج- التدفق النقدي التشغيلي   د- لا تظهر في القائمة

6. استلام توزيعات أرباح نقدية عن أسهم تعرض في قائمة التدفقات النقدية ضمن:

أ- التدفق النقدي التمويلي أو التشغيلي   ب- التدفق النقدي التشغيلي أو الإستثماري
ج- التدفق النقدي الإستثماري أو التمويلي   د- التدفق النقدي التمويلي

7. متحصلات ومدفوعات شراء وبيع الشركات التابعة تظهر في قائمة التدفقات النقدية ضمن الأنشطة:

أ- التشغيلية
ب- التمويلية
ج- الإستثمارية
د- لا تظهر في قائمة التدفقات النقدية

8. ما يلي أرصدة في 2010/12/31: المخزون من البضاعة 30000 دينار، والذمم الدائنة 40000 دينار والأرصدة في 2011/12/31: المخزون من البضاعة 70000 دينار، والذمم الدائنة 55000 دينار، وتكلفة البضاعة المباعة 180000 دينار، فإن النقدية المدفوعة للموردين خلال عام 2011 تبلغ:

أ- 235000 دينار
ب- 125000 دينار
ج- 205000 دينار
د- 155000 دينار

9. عند إعداد قائمة التدفقات النقدية كما في 2011/12/31 لشركة السلام التجارية، تم جمع البيانات التالية:

- **خسائر بيع المعدات 6000 دينار.**
- **متحصلات بيع المعدات 50000 دينار.**
- **شراء سندات طويلة الأجل (محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق) بمبلغ 40000 دينار (قيمتها الإسمية 60000 دينار).**
- **إطفاء خصم السندات 2000 دينار.**
- **توزيعات الأرباح المدفوعة 8000 دينار.**
- **متحصلات بيع أسهم خزينة 15000 دينار.**

عند إعداد قائمة التدفقات النقدية، فإن صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية تبلغ:

أ- 10000 دينار
ب- 7000 دينار
ج- 17000 دينار
د- 25000 دينار

10. عند إعداد قائمة التدفقات النقدية كما في 2011/12/31 لشركة السلام التجارية، تم جمع البيانات التالية:

- **خسائر بيع المعدات 6000 دينار.**
- **متحصلات بيع المعدات 50000 دينار.**

- **شراء سندات طويلة الأجل (محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق) بمبلغ 40000 دينار (قيمتها الإسمية 60000 دينار).**
- **إطفاء خصم السندات 2000 دينار.**
- **تخفيض رأس المال نقداً بمبلغ 6000 دينار نقداً.**
- **متحصلات بيع أسهم خزينة 15000 دينار.**

عند إعداد قائمة التدفقات النقدية، فإن صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية تبلغ:

أ- 10000 دينار | ب- 7000 دينار

ج- 9000 دينار | د- 25000 دينار

التمرين الثاني:

فيما يلي معلومات مستخرجة من سجلات شركة الإشراق لعام 2010:

1. مدفوعات للذمم الدائنة 230,000 دينار.
2. إصدار أسهم عادية نقداً بمبلغ 200,000 دينار.
3. توزيعات أرباح نقدية للمساهمين 150,000 دينار.
4. تحصيل أوراق قبض تجارية نقداً بمبلغ 80,000 دينار.
5. إصدار سندات بمبلغ 250,000 دينار.
6. شراء أسهم خزينة بمبلغ 40,000 دينار.
7. تسديد قرض البنك نقداً بمبلغ 60,000 دينار.

المطلوب: احسب مبلغ صافي التدفقات النقدية الواردة (أو الصادرة) من الأنشطة التمويلية لعام 2010.

التمرين الثالث:

تقوم شركة الوعد بإعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة. فيما يلي قائمة من البنود التي قد تؤثر على القائمة، ضع الرمز المناسب من الرموز التالية إزاء كل منها لبيان تأثير كل منها على قائمة التدفقات النقدية:

الرمز	التصنيف
A	يضاف لصافي الربح من الأنشطة التشغيلية
B	يطرح من صافي الربح من الأنشطة التشغيلية

C	المقبوضات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
D	المدفوعات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
E	النقدية المدفوعة من الأنشطة التمويلية
F	النقدية المقبوضة من الأنشطة التمويلية
G	عمليات إستثمارية أو تمويلية غير نقدية

البنود:

1. شراء أراضي نقداً ________________ .
2. النقص في الذمم الدائنة ______________ .
3. مصروف اهتلاك الأصول الثابتة __________.
4. توزيعات أرباح نقدية ________________.
5. شراء معدات بكمبيالة _______________.
6. الزيادة في الذمم المدينة______________.
7. شراء أسهم للمتاجرة نقداً______________.
8. تسديد (إطفاء) سندات نقداً_____________.
9. خسائر بيع الآلات _________________.
10. بيع أرض بقيمتها الدفترية ____________.
11. النقص في المخزون السلعي ___________.
12. الزيادة في المصاريف المستحقة الدفع ____________.

التمرين الرابع:

فيما يلي قائمة الدخل للعام 2011 لشركة الكرامة التجارية:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31	
200000	صافي المبيعات
(80000)	تكلفة البضاعة المباعة
120000	مجمل الربح
(30000)	المصروفات الإدارية والتشغيلية
90000	الدخل من العمليات التشغيلية
(6000)	يطرح خسائر بيع الآلات

يطرح مصروف فائدة	(4000)
صافي الدخل قبل ضريبة الدخل	80000
يطرح ضريبة الدخل (50%)	(40000)
صافي الدخل بعد ضريبة الدخل	40000

وفيما يلي المعلومات الإضافية الخاصة بالشركة خلال عام 2011:

- هناك الآت تكلفتها التاريخية 18000 دينار، ومجمع الإهتلاك لها 5000 دينار، بيعت خلال السنة بمبلغ 7000 دينار.
- تم شراء أرض نقداً.
- هناك آلات جديدة تم شرائها خلال العام 2011 نقداً.
- هناك إستثمارات في السندات تكلفتها 14000 دينار تم بيعها بمبلغ 17000 دينار نقداً.
- تم إصدار سندات بالقيمة الإسمية نقداً.
- تم توزيع أرباح نقدية.
- تم إصدار 10000 سهم مجاني للمساهمين من خلال رسملة 10000 دينار من الأرباح المحتجزة.

وفيما يلي قائمة المركز المالي المقارنة لشركة الكرامة للعامين 2011 و2010:

قائمة المركز المالي كما في 12/31		
الموجودات	**2011**	**2010**
موجودات متداولة:		
النقدية	21000	14000
ذمم مدينة	35000	25000
بضاعة	15000	24000
مصاريف تأمين مدفوعة مقدماً	5000	3000
مجموع الموجودات المتداولة	**76000**	**66000**
إستثمارات في السندات طويلة الأجل	22000	36000
الأراضي	50000	20000
الآلات	40000	30000
يطرح مجمع اهتلاك الآلات	(17000)	(14000)
مجموع الموجودات	**171000**	**138000**

المطلوبات وحقوق الملكية		
مطلوبات متداولة:		
ذمم دائنة	44000	33000
ضريبة دخل مستحقة الدفع	5000	8000
مطلوبات غير متداولة:		
سندات	24000	12000
حقوق الملكية		
رأس مال الأسهم العادية	83000	73000
الأرباح المحتجزة (المجمعة)	15000	12000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**171000**	**138000**

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

التمرين الخامس:

فيما يلي بيانات مستخرجة من شركة الولاء لعام 2011:

- صافي المبيعات 125000 دينار.
- الذمم المدينة أول السنة 5000 دينار، والذمم المدينة نهاية السنة 12000 دينار.
- المشتريات 60000 دينار.
- الذمم الدائنة أول السنة 15000 دينار، والذمم الدائنة نهاية السنة 20000 دينار.
- المخزون أول السنة 14000 دينار، والمخزون نهاية السنة 17000 دينار.
- المصاريف التشغيلية خلال العام 48000 دينار، منها 5000 دينار مصروف الإهتلاك للأصول الثابتة.
- رصيد مصاريف مدفوعة مقدماً أول السنة 13000 دينار ونهاية السنة ارتفع إلى 19000 دينار.
- مصروف ضريبة الدخل لعام 2011 يبلغ 8500 دينار، علماً بأن رصيد ضريبة الدخل المستحقة الدفع أول السنة (صفر) ونهاية السنة 4000 دينار.

المطلوب: عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من قائمة التدفقات النقدية لشركة الولاء لعام 2011 بالطريقة المباشرة.

التمرين السادس:

فيما يلي قائمة الدخل لعام 2011 لشركة الخليل التجارية:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31	
صافي المبيعات	170000
تكلفة البضاعة المباعة	(90000)
بضاعة أول المدة 50000 دينار	
المشتريات 180000 دينار	
بضاعة آخر المدة (40000) دينار	
مجمل الربح	80000
المصروفات الإدارية و التشغيلية	(40000)
صافي الدخل قبل الضريبة	40000
يطرح ضريبة الدخل (30%)	(12000)
صافي الدخل بعد الضريبة	28000

وفيما يلي معلومات إضافية لعام 2011:

1. الذمم المدينة انخفضت خلال العام بمبلغ 25000 دينار.
2. المصارف المدفوعة مقدماً زادت خلال العام بمبلغ 15000 دينار.
3. الذمم الدائنة انخفضت خلال العام بمبلغ 14000 دينار.
4. تتضمن المصاريف الإدارية و التشغيلية مصاريف اهتلاك بمبلغ 10000 دينار.
5. المصاريف المستحقة الدفع انخفضت بمقدار 7000 دينار.

المطلوب: إعداد الجزء التشغيلي فقط من قائمة التدفقات النقدية لعام 2011 بالطريقة غير المباشرة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	ب	أ	ج	د	ب	ج	ج	أ	ج

إجابة التمرين الثاني:

شركة الاشراق **قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31** **الطريقة المباشرة**		
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
إصدار أسهم عادية نقداً	200,000 دينار	
توزيعات أرباح نقدية للمساهمين	(150,000) دينار	
إصدار سندات	250,000 دينار	
شراء أسهم خزينة	(40,000) دينار	
تسديد قرض البنك	(60,000) دينار	
صافي التدفقات النقدية الصادرة من الأنشطة التمويلية		200,000

إجابة التمرين الثالث:

البنود:

1. شراء أراضي نقداً ________D____________ .
2. النقص في الذمم الدائنة _________B________ .
3. مصروف اهتلاك الأصول الثابتة _____A_______.
4. توزيعات أرباح نقدية ______E____________.
5. شراء معدات بكمبيالة _________G__________.
6. الزيادة في الذمم المدينة________B___________.
7. شراء أسهم للمتاجرة نقداً_______D___________.
8. تسديد (إطفاء) سندات نقداً______E___________.
9. خسائر بيع الآلات __________A__________.
10. بيع أرض بقيمتها الدفترية _____C__________.
11. النقص في المخزون السلعي ____A__________.
12. الزيادة في المصاريف المستحقة الدفع _____A______.

إجابة التمرين الرابع:

شركة الكرامة التجارية **قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31** **بالطريقة غير المباشرة**		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (40000 + 40000 + 4000)	84000	
يضاف: مصروف الإهتلاك (5000 + 3000)	8000	
يطرح: أرباح بيع إستثمارات في السندات	(3000)	
يضاف: خسائر بيع الآلات	6000	
يطرح: الزيادة في حسابات الذمم المدينة	(10000)	
يضاف: النقص في المخزون	9000	
يطرح: الزيادة في مصاريف تأمين مدفوعة مقدماً	(2000)	
يضاف: الزيادة في حسابات الذمم الدائنة	11000	
يطرح: النقدية المدفوعة كضريبة دخل(40000 + 8000 − 5000)	(43000)	
يطرح: النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (5000 + 5000)	(4000)	
صافي التدفقات النقدية الواردة من الأنشطة التشغيلية		56000
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع آلات	7000	
يطرح: النقدية المدفوعة لشراء آلات	(28000)	
يطرح: النقدية المدفوعة لشراء الأرض	(30000)	
يضاف: متحصلات بيع الإستثمارات في السندات	17000	
صافي التدفقات النقدية المدفوعة للأنشطة الإستثمارية		(34000)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
توزيعات أرباح نقدية على المالكين (12000 + 40000 − 15000 − 10000)	(27000)	
إصدار سندات نقداً	12000	
صافي التدفقات النقدية المدفوعة للأنشطة التمويلية		(15000)
صافي الزيادة قي النقدية وما يعادلها خلال السنة		7000

النقدية وما يعادلها في بداية السنة		14000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		**21000**

إجابة التمرين الخامس:

شركة الولاء قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 الطريقة المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
النقدية المقبوضة من العملاء(125000 + 5000 − 12000)	118,000	
النقدية المدفوعة للموردين(60000 + 15000− 20000)	(55,000)	
النقدية المدفوعة لمصاريف التشغيل (48000 − 5000 −13000 + 19000)	(49,000)	
يطرح النقدية المدفوعة كضريبة دخل (8500 − 4000)	(4,500)	
صافي التدفقات النقدية (الواردة) من الأنشطة التشغيلية		9500

إجابة التمرين السادس:

شركة الخليل التجارية قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 بالطريقة غير المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (28000 + 12000)	40000	
يضاف: مصروف الإهتلاك	10000	
يضاف: النقص في حسابات الذمم المدينة	25000	
يطرح: الزيادة في مصاريف مدفوعة مقدماً	(15000)	
يطرح: النقص في حسابات الذمم الدائنة	(14000)	
يطرح: النقص في مصاريف مستحقة الدفع	(7000)	
يضاف: النقص في المخزون (50000 − 40000)	10000	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(12000)	
صافي التدفقات النقدية الواردة من الأنشطة التشغيلية		37000

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل الرابع: معيار المحاسبة الدولي رقم (8)

السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء

Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء".
- بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.
- التعرف على كيفية اختيار السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية للتغيير في تلك السياسات.
- بيان أهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند إجراء تغيير في السياسة المحاسبية.
- معرفة المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية.
- بيان أهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند إجراء تغيير في التقديرات المحاسبية.
- شرح للمعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة.
- بيان الإفصاحات التي ينبغي القيام بها لمعالجة الأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة.

1. مقدمة

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (8) "**السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء**" وضع معايير لإختيار وتغيير السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة نشرت قوائمها المالية. كما يتطرق المعيار إلى متطلبات الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، أما الإفصاح عن السياسات المحاسبية نفسها فقد تضمنها معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، عرض القوائم المالية.

2. هدف ونطاق المعيار Objective& Scope

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) إلى بيان المعالجة المحاسبية للتغير في السياسات المحاسبية والأخطاء المتعلقة بالسنوات السابقة، والتغير في التقديرات المحاسبية، مع وضع معايير إختيار السياسات المحاسبية وتغييرها وذلك لتعزيز ملائمة وموثوقية القوائم المالية للمنشأة، وقابلية مقارنة تلك القوائم المالية من فترة لإخرى لنفس المنشأة ومقارنة القوائم المالية لمنشأة ما مع القوائم المالية لمنشآت أخرى. يغطي نطاق هذا المعيار إختيار وتطبيق والمحاسبة عن السياسات المحاسبية، وكذلك المحاسبة عن التغير في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء فترات سابقة.

3. التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

السياسات المحاسبية Accounting Policies

هي عبارة عن الأسس المحددة والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات التي تتبعها وتطبقها المنشأة في عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

التغيير في التقدير المحاسبي A Change in Accounting Estimate

هو عبارة عن تعديل للقيمة المسجلة لأصل أو إلتزام، أو للقيمة المستنفذة أو المستهلكة لأصل خلال فترة معينة، ويكون هذا التعديل ناتج عن تقييم للوضع الحالي أو للمنافع أو الإلتزامات المستقبلية المرتبطة بالأصل أو الإلتزام. وبناءً عليه، فإن التغيير في التقدير المحاسبي يكون ناتج عن ظهور معلومات جديدة أو تطورات لم تكن موجود في السابق، أي أن التغيير في التقدير المحاسبي يختلف عن عملية تصحيح الأخطاء. مثال ذلك إعادة تقدير عمر آلة نتيجة توفر معلومات جديدة عن تلك الآلة لم تكن موجود في السابق تفيد بأن العمر الإنتاجي المتبقي لتلك الآلة يختلف عن المقدر سابقاً.

أخطاء الفترات السابقة Prior Period Errors

هو عبارة عن حذف أو خطأ حدث في عرض أو إدراج بند في القوائم المالية للمنشأة لفترة أو فترات سابقة، ويكون هذا الحذف أو الخطاء ناتج عن خطأ أو سوء استخدام لمعلومات موثوقة، وكانت هذه المعلومات:

- متوفرة عندما يتم التصديق على إصدار القوائم المالية لتلك الفترات.
- يمكن الحصول عليها واستخدامها في عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

تتضمن أخطاء الفترات السابقة كل من الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، وإغفال أو سوء تفسير بعض الحقائق، والإحتيال.

مثال ذلك وجود خطأ حسابي في عملية احتساب قيمة قسط الإهتلاك السنوي لأصل غير متداول، أو خطأ في رسملة فوائد قرض بنك رغم عدم تلبية فوائد القرض لشروط الرسملة المحددة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23).

الحذف الجوهري أو العرض الخاطئ لبنود معينة Material Omissions or Misstatements

يكون الحذف أو العرض الخاطئ لبنود معينة جوهري إذا كان حجم هذه البنود أو طبيعتها سواء كانت مستقلة أو عند إضافتها لبنود أخرى ذات تأثير على القرار الإقتصادي لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

معايير الإبلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية للتقارير المالية)
International Financial Reporting Standards (IFRSs)

وتشمل المعايير والتفسيرات التي تم تبنيها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتتكون مما يلي:

- معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) International Financial Reporting Standards.
- معايير المحاسبة الدولية (IASs) International Accounting Standards.
- التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية Interpretations International Financial Reporting Committee (IFRIC).
- لجنة التفسيرات السابقة للجنة معايير المحاسبة الدولية (SIC) Former Standing Committee Interpretations.

4. السياسات المحاسبية Accounting Policies

1.4 خصائص السياسات المحاسبية Characteristics of Accounting Policies

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) فإن إدارة المنشأة مسؤولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي تتصف بما يلي:

- أن تمثل بعدالة المركز المالي، ونتائج الأعمال، والتدفقات النقدية للمنشأة وفق ما تتطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.
- تقديم معلومات تتصف بالملائمة ويعتمد عليها وقابلة للفهم وقابلة للمقارنة.
- تقديم إفصاحات إضافية تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقدير الأثر للأحداث والظروف المؤثرة على المركز المالي ونتائج الأعمال للمنشأة.

2.4 إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية Selection and Application of Accounting Policies

1. عندما ينطبق معيار أو تفسير معين بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يتم اختيار السياسات المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق المعيار أو التفسير ودراسة أية إرشادات ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.
2. عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، تستخدم الإدارة إجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بما يلي:

أ. **ملاءمة** لمستخدمي المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة.

ب. **موثوقة**، من حيث أن البيانات المالية:

- تمثل بصدق المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- تعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني.
- أن تكون محايدة أي تخلو من التحيز.
- أن تكون مكتملة.
- متحفظة وحكيمة Prudent.

3. عند استخدام الإدارة لإجتهادها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية معينة (الفقرة 2 أعلاه) عليها مراعاة تطبيق المصادر التالية **بترتيب تنازلي** وتأخذها بعين الإعتبار:

أ. المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة.

ب. التعريفات ومعايير الإعتراف وأسس القياس المتعلقة بالأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف الواردة في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

ج. كما يمكن للإدارة الأخذ بعين الإعتبار الإصدارات الحديثة للهيئات الأخرى الواضعة للمعايير التي تستخدم إطار مفاهيمي مماثل لإطار المعايير المحاسبية الدولية وغيرها من الأطر المحاسبية والإستعانة بالممارسة السائدة والمقبولة في الصناعة التي تعمل بها المنشأة وبما لا يتعارض ذلك مع المصادر المذكورة سابقاً (أي معايير وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة الدولية وإطاره).

3.4 الإتساق والتغيرات في السياسات المحاسبية Consistency and Changes in Accounting Policies

يتطلب المعيار الإتساق في اتباع السياسات المحاسبية وإختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية بشكل يلائم المعاملات والأحداث. والتغيرات في السياسة المحاسبية تعني تحول المنشأة من مبدأ محاسبي مقبول وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى مبدأ آخر مقبول. وعلى سبيل المثال، فإن التحول من طريقة المتوسط المرجح (WA) المستخدمة في تسعير المخزون إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) يعتبر تغير في سياسة محاسبية.

ويسمح التغير في السياسة المحاسبية إذا:

- تطلب معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS أو تطلب تشريع محلي ذلك .
- أدى هذا التغيير لعرض قوائم مالية تقدم معلومات موثوقة وملائمة أكثر حول تأثير العمليات المالية والاحداث الأخرى على المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية.

ولا يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) التغييرات التالية كتغييرات في السياسة المحاسبية:

- تطبيق سياسة محاسبية على نوع جديد من المعاملات أو العمليات والتي تختلف في الجوهر عن تلك التي كانت تحدث في السابق.
- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو عمليات لم تحدث لدى المنشأة في السابق أو أنها كانت غير مهمة نسبياً.

يعتبر التطبيق الأولي لسياسة معينة لإعادة تقييم الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" تغييراً في السياسة المحاسبية يتم التعامل معه كاعادة تقييم وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين (16) ورقم (38) بدلاً من هذا المعيار.

4.4 تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية (المعالجة المحاسبية) Applying Changes in Accounting Policies

- يجب على المنشأة المحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار IFRS بموجب الأحكام الإنتقالية المحددة، إن وجدت في ذلك المعيار أو التفسير.
- عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاماً إنتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو **إذا قامت بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي (إختياري)**، يجب عليها تطبيق التغيير **بأثر رجعي** Retrospectively.

ويتم التطبيق بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي لأقدم فترة سابقة معروضة لكل بند متأثر من بنود حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة عموماً)، ويتم إعادة عرض المبالغ المقارنة المعروضة في البيانات المالية كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة على الدوام.

ويشير المعيار هنا إلى أن التطبيق المبكر لمعيار محاسبي جديد لا يعتبر تغيراً إختيارياً في السياسة المحاسبية.

5.4 القيود على التطبيق بأثر رجعي Limitations on Retrospective Application

أ. التغير في السياسات المحاسبية الناجمة عن تبني معيار محاسبي دولي Changes in Accounting Policy Pursuant to the Adoption of a Standard

عندما يتم التغير في السياسة المحاسبية بناءً على متطلبات معيار محاسبي جديد، فيجب المحاسبة عن هذا التغير وفقاً للأحكام الإنتقالية المحددة في ذلك المعيار. وعادةً ما تقتضي الأحكام الإنتقالية إعادة عرض المعلومات المقارنة عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة إلا إذا كان ذلك غير عملي. وعندما لا يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة لفترة سابقة معينة، يتم عندها تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بتعديل الأرصدة الإفتتاحية للأصول والمطلوبات في الفترة اللاحقة، مع تعديلات مقابلة لها للرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة، أي يتم تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على الأرصدة الدفترية للموجودات والمطلوبات في بداية أو أقرب مدة يمكن تطبيقها وبالمقابل إجراء تعديلات على الأرصدة الإفتتاحية للبنود المتعلقة بها ضمن حقوق المساهمين.

وإذا كان من العملي إعادة عرض المعلومات المقارنة فإن الأثر المتراكم للتغير في السياسة المحاسبية كما في أول فترة مقارنة معروضة سيتم التقرير عنها كتعديل لرصيد الأرباح المدورة أول المدة لتلك الفترة.

ب. عدم قابلية التطبيق Impracticable Applying a Requirement

عندما يكون من الصعب أو من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، يتم تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة **بأثر مستقبلي** من بداية أول فترة قابلة للتطبيق.

يعد تطبيق المتطلب غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين إذا:

- كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد.
- تطلب التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي افتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة.
- اقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من الصعب التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات والتي:
  - توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي ينبغي فيها الإعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها.
  - كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار القوائم المالية لتلك الفترة السابقة.

مثال (1)

بدأت شركة الصدق أعمالها في 2009/1/1 وقامت الشركة خلال العام 2014 بتغيير في إحدى السياسات المحاسبية لديها، وذلك بالتحول من طريقة مجموع أرقام السنين إلى طريقة القسط الثابت عند احتساب إهتلاك المعدات.

المطلوب: وضح كيفية التعامل مع هذا التغيير في السياسة المحاسبية متجاهلاً أثر الضريبة.

حل مثال (1)

1. يجب تحديد الأثر المتراكم Cumulative Effect الناتج عن التغيير والذي كان سيعترف به في السنوات السابقة، أي لما قبل 2014 عن طريق التقرير عنه من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة لعام 2014 بإعداد القيد المحاسبي اللازم لتعديل أرصدة الحسابات المتأثرة وهي حساب مجمع الإهتلاك وحساب الأرباح المحتجزة.

2. عند عرض القوائم المقارنة يتم إظهار الأرصدة الإفتتاحية للأصول أو الإلتزامات التي تأثرت بالتغيير في السياسة المحاسبية كما ولو كانت السياسة الجديدة مطبقة قبل عام 2014 وكما يلي:
- يتم عرض قائمة المركز المالي المعدّلة كما في 2013/1/1، وكما في 2013/12/31، وكما في 2014/12/31، وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم (1) وذلك بعرض قائمة المركز المالي كما في تاريخ أقدم فترة للمقارنة عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي.
- عرض قائمة الدخل لعام 2014 ولعام 2013 معدّلة بحيث تعرض قائمة الدخل لعام 2013 و2014 مصروف الإهتلاك بطريقة الإهتلاك الجديدة.
- عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية معدّلة بأثر التغير في السياسة المحاسبية.

مثال (2) (التغير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي)

في 2012/1/1 اشترت شركة الإتحاد معدات بقيمة 36000 دينار وقدر العمر الإنتاجي للمعدات بخمس سنوات والخردة بقيمة 6000 دينار، وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في استهلاك المعدات. في 2014/12/31 قررت الشركة تغيير طريقة الإستهلاك واستخدام طريقة مجموع أرقام السنين وكان سبب التغيير هو استخدام الشركات التي تعمل في مجال نفس الصناعة لطريقة مجموع أرقام السنين وليس بسبب التغير في المنافع الإقتصادية المقدر الحصول عليها من الأصل. تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ 20%، وتستهلك المعدات لغايات الضريبة بطريقة القسط الثابت.

بلغ رصيد الأرباح المحتجزة قبل إجراء التغيير كما يلي:

2012/1/1	20000 دينار
2012/12/31	28000 دينار
2013/12/31	60000 دينار

يبلغ رأس مال الشركة 100000 دينار ويتكون من أسهم عادية، ولا يوجد مكونات أخرى ضمن حقوق الملكية سوى الأرباح المحتجزة.

كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام 2013 و 2014 على النحو التالي:

	2013	2014
إيرادات المبيعات	170000	220000
يطرح: تكاليف المبيعات	(90000)	(100000)
مجمل الربح	80000	120000

يطرح: مصاريف إدارية (قبل تنزيل مصروف إهتلاك المعدات)	(34000)	(50000)
ينزل مصروف إهتلاك المعدات	(6000)	
الربح قبل ضريبة الدخل	40000	
ينزل ضريبة الدخل 20%	(8000)	
الربح بعد ضريبة الدخل	32000	

المطلوب: بيان أثر التغير في السياسة المحاسبية على القوائم المالية لعامي 2013 و 2014.

حل مثال (2)

أثر التغير على الفترات السابقة للتغير (2012 و 2013):

البيان	2012	2013
قسط الإهتلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت (بدون إجراء التغيير) = (36000 – 6000) = 30000 ÷ 5	6000	6000
قسط الإهتلاك السنوي حسب طريقة مجموع أرقام السنين (بعد إجراء التغيير)		
عام 2006 = (36000 – 6000) × 5/15 =	(10000)	
عام 2007 = (36000 – 6000) × 4/15 =		(8000)
فرق الإهتلاك	4000	2000
أثر الضريبة 20%	(800)	(400)
صافي أثر التغيير في السياسات المحاسبية بعد الضريبة	3200	1600

وبناءً على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتعديل فروقات عامي 2012 و 2013:

4800		من حـــ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	2014/12/31
1200		حـــ/ أصول ضريبية مؤجلة[1]	
	6000	إلى حـــ/ مجمع إهتلاك المعدات	

[1] يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".

وحساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية يقفل في حساب الأرباح المحتجزة:

4800		من حـ/ الأرباح المحتجزة	2014/12/31
	4800	إلى حـ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	

أما العام الحالي (2014) فيتم احتساب إهتلاك المعدات بناءً على طريقة الإهتلاك الجديدة التي تم تبنيها من قبل الشركة، وعليه يكون مصروف الإهتلاك للعام 2014 كما يلي:

عام 2014 = (36000 – 6000) × 15/3 = 6000 دينار.

قائمة الدخل المقارنة للعامين 2013 و2014 في ضوء التغيير بافتراض أن الشركة تنشر قوائم مقارنة لعامين كما يلي:

قائمة الدخل لعام		
	2013 معدّلة	**2014**
إيرادات المبيعات	170000	220000
يطرح: تكاليف المبيعات	(90000)	(100000)
مجمل الربح	80000	120000
يطرح مصاريف إدارية (قبل تنزيل مصروف إهتلاك الأثاث)	(34000)	(50000)
ينزل مصروف إهتلاك أثاث	(8000)	(6000)
الربح قبل ضريبة الدخل	38000	64000
ينزل ضريبة الدخل 20%	(7600)	(12800)
الربح بعد ضريبة الدخل	30400	51200

قائمة المركز المالي المقارنة للعامين 2013 و2014 في ضوء التغيير وبافتراض ان الشركة تنشر القوائم المالية المقارنة لعامين:

	قائمة المركز المالي كما هي في		
البيان	**2013/1/1 معدّلة**	**2013/12/31 معدّلة**	**2014/12/31**
المعدات (بالتكلفة التاريخية)	36000	36000	36000

يطرح مجمع إهتلاك	(10000)	(18000)[2]	(24000)[3]
صافي القية الدفترية	26000	18000	12000

كما وسيتم إعادة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية وكما يلي:

قائمة التغيرات في حقوق الملكية			
	أسهم رأس المال	الأرباح المحتجزة (المعاد بيانها)	المجموع
الرصيد كما في 2013/1/1	100000	28000	128000
التغير في السياسة المحاسبية "إهتلاك المعدات للعام 2012" (ما قبل 2013/1/1)	___	(3200)	(3200)
الرصيد كما في2013/1/1 (المعدّل)	100000	24800	124800
يضاف: صافي الربح لعام 2013 (المعدّل)	___	30400	30400
الرصيد كما في 2013/12/31	100000	55200	155200
صافي الربح لعام 2014	___	51200	51200
الرصيد كما في 2014/12/31	100000	106400	206400

ملاحظة:

نلاحظ في المثال السابق أن رصيد الأرباح المحتجزة كما في 2013/1/1 وقبل التغير في السياسة المحاسبية قد بلغ 28000 دينار، وقد أصبح بعد التغير في السياسة المحاسبية 24800 دينار وبإنخفاض مقداره 3200 دينار. ويتطلب المعيار الإفصاح عن أثر التغيرات في السياسات المحاسبية وضمن الإيضاحات، بحيث يظهر الإفصاح كما يلي:

[2] مجمع الإهتلاك يغطي إهتلاك الأثاث لعامي 2012 و 2013 بموجب طريقة مجموع أرقام السنين (10000 + 8000).
[3] مجمع الإهتلاك يغطي إهتلاك الأثاث للأعوام 2012 و 2013 و2014 بموجب طريقة مجموع أرقام السنين (10000 + 8000+6000).

الإيضاحات

خلال عام 2014 قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة إهتلاك المعدات لديها من خلال استخدام طريقة مجموع أرقام السنين بدلاً من طريقة القسط الثابت، ومن وجهة نظر الإدارة فإن التحول إلى السياسة الجديدة سيعطي معلومات أكثر ملائمة لاهتلاك المعدات، كما أن السياسة الجديدة التي تم تبنيها تنسجم مع الممارسة الصناعية المحلية للشركات المماثلة، مما يجعل القوائم المالية للشركة أكثر قابلية للمقارنة. وتمت المحاسبة عن هذا التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، كما تم إعادة عرض القوائم المالية المقارنة لعام 2013.

مثال (3) (التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي)

أ. خلال عام 2012 قامت شركة النور بتغيير سياستها المحاسبية لإهتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، بهدف تطبيق منهج أكثر تكاملاً وفي نفس الوقت تبني نموذج إعادة التقييم. وفي الفترات ما قبل عام 2012 لم يتوفر في سجلات الشركة معلومات مفصلة بشكل كافٍ عن الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة، وفي نهاية عام 2013 قامت الإدارة بإجراء مسح هندسي لتقديم معلومات حول تلك الأصول وقيمتها العادلة وإعمارها الإنتاجية وقيمتها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للإهتلاك في بداية عام 2014، إلا أن عملية المسح الهندسي لم تقدم أساساً كافياً للتقدير الموثوق. وقد توصلت الإدارة إلى أنه من غير العملي تطبيق التغييرات بأثر رجعي، وبالتالي سيتم المحاسبة عن التغيير بأثر مستقبلي أي من بداية 2012.

ب. أعطيت المعلومات التالية بخصوص الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لدى الشركة:

الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية عام 2011 بالتكلفة	80000 دينار
يطرح: مجمع الإهتلاك	(35000) دينار
القيمة الدفترية	45000 دينار
مصروف الإهتلاك السنوي (الأساس القديم)	5000 دينار

المعلومات الخاصة بالأصول بعد المسح الهندسي:	
قيمة الأصول بعد إعادة التقييم	51000 دينار
القيمة المتبقية المقدرة	3000 دينار
متوسط العمر المتبقي للأصول (بالسنوات)	6 سنوات

المطلوب: تحديد مقدار مصروف الإهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2014 وهل سيتم تطبيق أثر التغيير في الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة على الفترات السابقة للعام 2014؟

حل مثال (3)

مصروف الإهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2012 (51000 – 3000) ÷ 6 = 8000 دينار.	8000 دينار

إن التغيير في السياسة المحاسبية لدى الشركة أعلاه لا يمكن تطبيقه بأثر رجعي نظراً لأنه غير عملي، وبالتالي سيجري التطبيق على العام 2014 والأعوام التي تليها.

6.4 متطلبات الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية:

أ. عندما **يكون للتطبيق الأولي لمعيار دولي أثر على الفترة الحالية** أو أي فترات سابقة، فيجب في هذه الحالة الإفصاح عما يلي (باستثناء إذا كان ذلك من غير العملي تحديد ذلك الأثر، أو كان الأثر مستقبلي):

- عنوان المعيار أو التفسير الذي أدى إلى التغيير في السياسة المحاسبية.
- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- وصف للأحكام الإنتقالية، بما في ذلك الأحكام التي يمكن أن تؤثر على الفترات المستقبلية.

مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغير في السياسة المحاسبية، عندما يكون ذلك ممكناً، وبحيث يفصح عن مبلغ التعديل للأمور التالية:

- لكل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير.
- ربحية السهم الأساسية والمخفضة وذلك في حالة كون المنشأة تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33).
- مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية، عندما يكون ذلك ممكناً.
- إذا كان من غير العملي تطبيق أثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشأة في هذه الحالة الإفصاح عن كيفية تطبيق أثر التغيير في السياسة المحاسبية.

ويتوجب عدم تكرار الإفصاحات أعلاه عند إصدار وعرض القوائم المالية للفترات اللاحقة.

ب.في حالة قيام المنشأة **بتغيير سياسة محاسبية معينة بشكل اختياري**، يتوجب في هذه الحالة تقديم إفصاحات مشابهة للواردة في التغير الإلزامي الواردة في الفقرة (أ) إلى جانب الأسباب التي تبرر أن تبني تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة سيوفر معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية.

ج.وأخيراً، في حالة عدم تطبيق المنشأة لسياسة محاسبية معينة أو تفسير معين صدر ولم يصبح ساري المفعول على الفترة الحالية، فيتوجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن التقديرات المحتملة لآثار تطبيق هذه السياسة أو التفسير على القوائم المالية للفترة الحالية.

5. التغيرات في التقديرات المحاسبية Changes in Accounting Estimates

تعتبر التقديرات المحاسبية جزء هام جداً من عملية إعداد التقارير المالية، ويتم الإستخدام المتكرر للتقديرات للعديد من البنود مثل:

أ. الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للإهتلاك، أو نمط الإهتلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الأصول.

ب.تقادم المخزون.

ج.قيمة الخردة أو النفاية للأصول الملموسة طويلة الأجل.

د. الديون المشكوك في تحصيلها.

ه. إلتزامات الضمانات.

و. تكاليف التقاعد.

ز. القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية التي ليس لها سوق نشط.

وعلى الرغم من أن إعداد القوائم المالية يتطلب إستخدام تقديرات معقولة، إلا أن هذه التقديرات من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لا تضعف أو تقوض موثوقية تلك القوائم والإعتماد عليها (Reliability).

ويمكن أن تتغير التقديرات المحاسبية مع تغير الظروف أو تنامي الخبرات أو عند الحصول على معلومات وحقائق جديدة.

1.5 المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية

أ. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الإعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي **بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة خلال فترة التغير بالتقديرات إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط** مثل التغير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها. **أو خلال فترة التغير والفترات المستقبلية إذا كان التغير يؤثر على كل منهما**، مثل التغير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الإهتلاك للسنة الحالية وللسنوات القادمة حتى إنتهاء عمر الأصل.

ب.عندما يكون من الصعب أحياناً التمييز بين التغيرات في أسس القياس (السياسات المحاسبية) والتغيرات في التقديرات المحاسبية، يتم معالجة التغير باعتباره تغير في التقديرات المحاسبية.

مثال (4)

في 2011/1/1، تم شراء آلة بمبلغ 33000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي آنذاك 5 سنوات، كما قدرت قيمة النفاية بمبلغ 3000 دينار، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

وفي 2014/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقاً قُدر بأن الأصل سيستخدم لمدة 5 سنوات أخرى إعتباراً من 2014/1/1 كما أعيد تقدير الخردة لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 4000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالتقديرات المحاسبية واحتساب مصروف الإهتلاك الجديد لعام 2014 والسنوات اللاحقة لها.

حل مثال (4)

كنتيجة لهذا التغيير، فإن الفترة الحالية (عام 2014) والفترات المستقبلية (مابعد عام 2014 حتى إنتهاء عمر الأصل) ستتأثر بالتغير في التقديرات السابقة في عمر الأصل وقيمة الخردة.

وبناءً على هذه التغيرات فإن قسط الإهتلاك السنوي على مدار العمر المتبقي للأصل سيتم إحتسابه عن طريق تحديد القيمة الدفترية كما في بداية السنة (دائماً) التي حصل فيها التغير بالتقدير كما يلي:

$$\text{مصروف الإهتلاك الجديد} = \frac{\text{القيمة الدفترية للأصل}^{4} - \text{قيم النفاية المعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للأصل}}$$

$$= \frac{15000^{5} - 4000}{5} = 2200 \text{ دينار}$$

أي أن مصروف الإهتلاك إنخفض من 6000 دينار سنوياً إلى 2200 دينار سنوياً، مما سيزيد صافي الربح لدى المنشأة بمبلغ 3800 دينار حتى إنتهاء عمر الأصل.

---

[4] يتم تطبيق التغير بالتقديرات المحاسبية من بداية سنة التغيير حتى لو كان التغيير حدث خلال العام أو نهايته.

[5] بلغت القيمة الدفترية للأصل عند التغيير في تقدير كل من عمر الأصل والقيمة المتبقية 15000 دينار وتمثل (التكلفة – مجمع الإهتلاك) أي (33000 – 18000) دينار حيث كان مصروف الإهتلاك السنوي قبل التغيير 6000 دينار (33000 – 3000) ÷ 5. وبالتالي فإن رصيد مجمع الإهتلاك يبلغ للسنوات الثلاث الأولى 18000 دينار.

2.5 متطلبات الإفصاح عن التغير في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8)

يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر. وإذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير عملي، تقوم المنشأة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

6. تصحيح الأخطاء Correction of Errors

1.6 يعرف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) أخطاء الفترات السابقة بأنها: حذف بند من بنود القوائم المالية أو إدراجه بشكل خاطئ في القوائم المالية لفترة أو لعدة فترات سابقة، نتيجة عدم إستخدام أو الخطأ في إستخدام معلومات صحيحة متوفرة وموثوقة والتي كانت متوفرة عند التصريح بإصدار القوائم المالية، ويمكن الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار عند إعداد القوائم المالية ومن أمثلة هذه الأخطاء: الأخطاء الحسابية، أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، إغفال الحقائق أو تفسيرها بشكل خاطئ، والإحتيال.

2.6 الفرق بين الأخطاء والتغيرات في التقديرات المحاسبية

تمثل التقديرات المحاسبية تحديد أرقام تقريبية ومقدرة والتي تحتاج إلى مراجعة عند توفر معلومات إضافية. فمثلاً الإعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن تحقق الإلتزامات الطارئة والتي لم يتم تقديرها بشكل موثوق، تعتبر فروقات ناتجة عن التقديرات المحاسبية ولا يمثل ذلك تصحيح أخطاء. لكن إذا كان مبلغ الإلتزامات الطارئة قد تم إحتسابه بشكل خاطئ من المعلومات المتوفرة عند إعداد القوائم المالية فإن هناك خطأ إحتساب.

3.6 المعالجة المحاسبية للأخطاء (أخطاء سنوات سابقة)

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) IAS 8 تصحيح أخطاء فترات سابقة **بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة** وإعادة عرض البيانات المالية بأثر رجعي وكما يلي (إذا كان ذلك عملياً):

أ. إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ.

ب. إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة.

وإذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكناً (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).
وإعادة العرض بأثر رجعي تمثل تصويب الإعتراف بمبالغ عناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

وإذا كان من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لخطأ معين على كافة الفترات السابقة يتم حينها إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر **مستقبلي** من أول تاريخ عملي.

مثال (5)

في 2014/11/1، إكتشف محاسب شركة الخير بأنه لم يتم إثبات مبلغ مصروف صيانة الآلات (صيانة عادية) بقيمة 20000 دينار تمت خلال عام 2013 ولم يدفع المبلغ لتاريخه، وقد ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة التغيرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الخطأ كما يلي:

	2013	**2014**
مجمل الربح	250000	330000
مصاريف التشغيل	(120000)	(170000)
صافي الربح قبل الضريبة	130000	160000
ضريبة الدخل 30%	(39000)	(48000)
صافي الربح بعد الضريبة	91000	112000
الأرباح المحتجزة أول المدة	**40000**	**131000**
الأرباح المحتجزة آخر المدة	**131000**	**243000**

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

حل مثال (5)

فيما يلي المعالجة المحاسبية والعرض المطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) لتصحيح ذلك الخطأ:

شركة الخير - قائمة الدخل (جزئية)		
	2013 معدّلة	**2014**
مجمل الربح	250000	330000

مصاريف التشغيل (20000+120000)	(140000)	(170000)
صافي الربح قبل الضريبة	110000	160000
ضريبة الدخل 30%	(33000)	(48000)
صافي الربح بعد الضريبة	77000	112000

شركة الخير – قائمة التغيرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2013 (معدّلة)	2014
الأرباح المحتجزة، أول المدة كما أعلنت سابقاً	40000	131000
تصحيح الأخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل	------	(14000)[6]
الأرباح المحتجزة أول المدة المعدّلة	40000	117000
صافي الربح المعدل	77000	112000
الأرباح المحتجزة آخر المدة	117000	229000

وبناء على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتصحيح الخطأ:

14000		من حــ/ تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة	2014/11/1
6000		حــ/ أصول ضريبية مؤجلة	
	20000	إلى حــ/ مصروف صيانة مستحق الدفع	

وحساب تعديلات(أخطاء) سنوات سابقة يقفل في حساب الأرباح المحتجزة نهاية العام:

4800		من حــ/ الأرباح المحتجزة	2014/12/31
	4800	إلى حــ/ تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة	

4.6 متطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

أ. ماهية الخطأ في الفترة السابقة.

ب.الإفصاح عن مبلغ تصحيح الأخطاء لكافة الفترات السابقة المعروضة:

- لكل بند معروض ومتأثر في القوائم المالية.

[6] يمثل الفرق صافي أثر الخطأ بعد الضريبة 20000(1–30%) =14000 دينار. ويمثل أيضاً الفرق بين صافي الربح بوجود الخطأ البالغ 91000 دينار والربح بعد تصحيح الخطأ البالغ 77000 دينار.

- إذا إنطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33) على المنشأة لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

ج. مقدار تصحيح الخطأ في بداية أول فترة سابقة معروضة.

د. بيان أسباب إن إعادة العرض بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. عندما يصعب التمييز بين التغير في التقدير والتغير في السياسة المحاسبية، يجب على المنشأة:

أ- معاملة التغير بشكل كامل كتغير في السياسة المحاسبية

ب- معاملة التغير بشكل كامل كتغير في التقديرات المحاسبية مع إفصاح مناسب

ج- تخصيص القيمة النسبية للتغير في التقدير والتغير في السياسة على أساس معقول والتعامل مع كل منهما على أساس ذلك

د- معالجة 50% من أثر التغير كتغير في سياسة و50% كتغير في التقدير المحاسبي

2. في حالة تغيير شركة مساهمة عامة سياستها المحاسبية المتبعة بشكل إختياري فإنه يجب معالجة أثر هذا التغير كما يلي:

أ- معالجته بأثر رجعي

ب- معالجته بأثر مستقبلي للسنة الحالية فقط

ج- معالجته بأثر مستقبلي وأخذ أثر التغيير في البيانات المالية للسنة الجارية والسنوات القادمة

د- لا شيء مما ذكر أعلاه

3. في 2008/1/1 اشترت شركة آلة بمبلغ 60,000 دينار حيث قدر عمرها الإنتاجي بمدة 4 سنوات وقيمة النفاية (صفر) وتم استخدام طريقة القسط الثابت للإهتلاك. في 2010/1/1 غيرت الشركة طريقة الإهتلاك إلى طريقة مجموع أرقام السنيين. فإن الأثر المتراكم لتغير طريقة الإهتلاك هو:

أ- 3,000 دينار

ب- 30,000 دينار

ج- 12,000 دينار

د- 42,000 دينار

4. بتاريخ 2010/7/1 اشترت شركة السلامة سيارة بقيمة 24000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي لها في ذلك التاريخ بـــ 5 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بصفر، على افتراض بتاريخ 2012/1/1 تم إعادة تقدير العمر الإنتاجي للسيارة ليصبح 7 سنوات بدلاً من خمس سنوات وقيمة الخردة (النفاية) 1400 دينار، باستخدام طريقة القسط الثابت ما هي قيمة مصروف إهتلاك السيارة لسنة 2012:

أ- 2200 دينار

ب- 3422.2 دينار

ج- 3228 دينار

د- 2800 دينار

5. يتم تغيير السياسات المحاسبية بقرار من الإدارة في الحالات التالية:

أ- إذا كان هناك متطلب قانوني

ب- إذا رأت الإدارة أن ذلك يؤدي إلى تقديم معلومات أفضل للدائنين

ج- إذا نتج معلومات يمكن الإعتماد عليها وأكثر ملائمة لمستخدمي البيانات المالية

د- يكون التغيير بأثر مستقبلي عندما يكون خياراً للإدارة وليس تغييراً إجبارياً بموجب القانون وفي حالة التغيير الإجباري يكون التغيير بأثر رجعي

6. في 2013/12/31 غيرت شركة الطريقة المتبعة في تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة من (المتوسط المرجح) إلى (طريقة الوارد أولاً صادر أولاً) مما أدى إلى تضخيم قيمة مخزون أول المدة لعام 2013 بمبلغ 50000 دينار. إذا كان معدل ضريبة الدخل 40%، فإن قيمة الأثر المتراكم لهذا التغيير على أرباح عام 2013 يبلغ:

أ- 50000 دينار

ب- 30000 دينار

ج- 20000 دينار

د- صفر

7. يجب معالجة أثر التغيير في التقديرات المحاسبية على النحو التالي:

أ- ضمن بيان الدخل لسنة التغيير والسنوات اللاحقة

ب- تعديل على رصيد الأرباح المحتجزة

ج- تعديل أرقام المقارنة للسنوات السابقة

د- جميع ما ذكر أعلاه صحيح

8. واحدة مما يلي لا تعتبر تغيراً في السياسة المحاسبية:

أ- تغيير طريقة تحديد تكلفة المخزون من الوارد أولاً صادر أولاً إلى المتوسط المرجح

ب- تغيير طريقة الإهتلاك من القسط الثابت إلى مجموع أرقام السنين كمتطلب قانوني

ج- تغيير في العمر الإنتاجي من 7 سنوات إلى 9 سنوات

د- تغيير طريقة تحديد تكلفة المخزون من المتوسط المرجح إلى الوارد أولاً صادر أولاً

9. عند اختيار السياسة المحاسبية الملائمة لإعداد البيانات المالية، تتطلع المنشأة لما يلي:

أ- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط
ب- تفسيرات لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية فقط
ج- الإطار المفاهيمي فقط
د- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتفسيرات لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية

10. عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أوعملية معينة، تستخدم الإدارة إجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بما يلي:

أ- الموثوقية
ب- الملائمة
ج- الشمول
د- (أ + ب)

التمرين الثاني:

في 2006/10/1 تبين أنه كان لدى شركة الرمال بضاعة قيمتها 20000 دينار تم شرائها واستلامها في 2005/12/30 إلا أنه تم خطأً عدم جرد تلك البضاعة ضمن بضاعة آخر المدة للعام 2005، كما تكرر الخطأ في بضاعة أول المدة للعام 2006 بعدم احتساب تلك البضاعة ضمن بضاعة أول المدة. وفيما يلي قائمة الدخل للعامين 2005 و2006 قبل تصحيح الخطأ.

قائمة الدخل /شركة الرمال		
	2005	**2006**
المبيعات	400000	600000
يطرح تكلفة المبيعات	(320000)	(490000)
مجمل الربح	80000	110000
مصاريف إدارية وعمومية	(45000)	(70000)
صافي الربح قبل الضريبة	35000	40000
ضريبة الدخل 20%	(7000)	(8000)
صافي الربح بعد الضريبة	28000	32000

أما قائمة التغييرات في حقوق الملكية فظهرت قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الرمال قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2005	**2006**
الأرباح المحتجزة، أول المدة	12000	40000
صافي الربح	28000	32000
الأرباح المحتجزة آخر المدة	40000	72000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

التمرين الثالث:

في 2007/1/1، تم شراء أجهزة بمبلغ 64000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي آنذاك 6 سنوات، كما قدرت قيمة النفاية بمبلغ 4000 دينار، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

وفي 2009/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقاً قُدر بأن الأصل سيستخدم لمدة 6 سنوات أخرى إعتباراً من 2009/1/1 كما أعيد تقدير الخردة لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 8000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالتقديرات المحاسبية واحتساب مصروف الإهتلاك الجديد لعام 2009 والسنوات اللاحقة لها.

التمرين الرابع:

اشترت شركة مقاولات معدات في 2012/1/1 بمبلغ 40000 دينار وقدرت قيمة النفاية (الخردة) في نهاية عمرها الإنتاجي وهو (4 سنوات) بمبلغ 10000 دينار وقررت استهلاكها بطريقة القسط الثابت، وتبلغ ضريبة الدخل 25%. في 2014/1/1 قررت الشركة تغيير طريقة الاستهلاك إلى طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات.

المطلوب: إعداد القيد اللازم لإثبات أثر التغير بالسياسة المحاسبية.

التمرين الخامس:

تستخدم شركة التميز طريقة المتوسط المرجح كسياسة محاسبية لتكلفة المخزون، وفي 2013/12/31 قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية من طريقة المتوسط المرجح إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً

باعتبار أنها تعكس بدقة أكثر استخدام وتدفق المخزون خلال الدورة الإقتصادية. وقد تم تحديد الأثر على قيمة مخزون آخر المدة عند استخدام السياسة الجديدة كما يلي:

في 2011/12/31 زيادة المخزون آخر المدة بقيمة 10000 دينار
في 2012/12/31 زيادة المخزون آخر المدة بقيمة 15000 دينار
في 2013/12/31 زيادة المخزون آخر المدة بقيمة 20000 دينار

وفيما يلي بيانات قائمة الدخل قبل التحول بالسياسة المحاسبية:

	2013	2012
المبيعات	250000	200000
تكلفة البضاعة المباعة	(100000)	(80000)
مجمل الربح	150000	120000
مصاريف إدارية وعمومية	(85000)	(65000)
صافي الربح قبل الضريبة	65000	55000
ضريبة الدخل 20%	(13000)	(11000)
صافي الربح بعد الضريبة	52000	44000
الأرباح المحتجزة أول المدة	344000	300000
الأرباح المحتجزة آخر المدة	396000	344000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالسياسة المحاسبية مع عرض كافة القوائم المقارنة وإثبات القيود المحاسبية اللازمة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	أ	ج	د	ج	د	أ	ج	د	د

إجابة التمرين الثاني:

فيما يلي المعالجة المحاسبية والعرض المطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) لتصحيح ذلك الخطأ.

شركة الرمال قائمة الدخل		
	2005 معدّلة	**2006**
المبيعات	400000	600000
يطرح: تكلفة المبيعات	(300000)	(510000)
مجمل الربح	100000	90000
مصاريف إدارية وعمومية	(45000)	(70000)
صافي الربح قبل الضريبة	55000	20000
ضريبة الدخل 20%	(11000)	(4000)
صافي الربح بعد الضريبة	44000	16000

أما قائمة التغييرات في حقوق الملكية فظهرت قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الرمال قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2005 معدّلة	**2006**
الأرباح المحتجزة، أول المدة	12000	56000
صافي الربح	44000	16000
الأرباح المحتجزة آخر المدة	56000	72000

وبناءً على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتصحيح الخطأ:

20000		من حـــ/ بضاعة اول المدة	2006/12/31
	4000	إلى / إلتزامات ضريبية مؤجلة	
	16000	حـــ/ تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة	

وحساب تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة يقفل في حساب الأرباح المحتجزة:

16000		من حــ/ تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة	2006/12/31
	16000	إلى حــ/ الأرباح المحتجزة	

إجابة التمرين الثالث:

مصروف الإهتلاك الجديد = (القيمة الدفترية للأصل – قيم النفاية المعاد تقديرها) / (العمر المتبقي للأصل)

= (64000−20000) − 8000 / 6 = 6000 دينار

إجابة التمرين الرابع:

وبناء على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتعديل فروقات عامي 2012 و 2013:

4500		من حــ/الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	2014/1/1
1500		حــ/ أصول ضريبية مؤجلة[7]	
	6000	إلى حــ/ مجمع إهتلاك المعدات	

وحساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية يقفل في حساب الأرباح المحتجزة:

4500		من حــ/ الأرباح المحتجزة	2014/12/31
	4500	إلى حــ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	

[7] يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".

إجابة التمرين الخامس:

يتم عرض قائمة الدخل الشامل بعد التعديل كما يلي:

	2013	2012
المبيعات	250000	200000
تكلفة البضاعة المباعة	(95000)[8]	(75000)
مجمل الربح	155000	125000
مصاريف إدارية وعمومية	(85000)	(65000)
صافي الربح قبل الضريبة	70000	60000
ضريبة الدخل 20%	(14000)	(12000)
صافي الربح بعد الضريبة	56000	48000

كما وسيتم إعادة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية وكما يلي:

	الأرباح المحتجزة (المعاد بيانها)
الرصيد كما في 2012/1/1	300000
التغير في السياسة المحاسبية لتقييم المخزون بعد الضريبة	8000
الرصيد كما في 2011/1/1 **(المعدل)**	308000
يضاف: صافي الربح لعام 2012 **(المعدل)**	48000
الرصيد كما في 2012/12/31	356000
صافي الربح لعام 2013	56000
الرصيد كما في 2013/12/31	412000

[8] سيتم في كل سنة تخفيض تكلفة المبيعات بمبلغ 5000 دينار وهو الأثر الصافي لفرق مخزون أول وآخر المدة.

وبناء على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتعديل أثر التغير بالسياسات المحاسبية:

20000		من حـــ/ المخزون	2013/12/31
	16000	إلى حـــ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	
	4000	حـــ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة	

وحساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية يقفل في حساب الأرباح المحتجزة:

16000		من حـــ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	2013/12/31
	16000	إلى حـــ/ الأرباح المحتجزة	

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل الخامس: معيار المحاسبة الدولي رقم (10)

الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية

Events after the Reporting Period

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية".
- بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية".
- بيان الفرق بين الأحداث المعدّلة بعد تاريخ الميزانية العمومية والأحداث غير المعدّلة.
- توضيح كيفية معالجة المعيار لموضوع استمرارية المنشأة.
- بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية".

1. مقدمة

إن عملية إعداد القوائم المالية تحتاج عادةً إلى عدة أسابيع أو عدة أشهر بعد نهاية السنة المالية، وقد تحدث وقائع وأحداث خلال تلك الفترة تؤثر على البيانات الواردة في تلك القوائم. وقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (10) "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية" لبيان المعالجة المحاسبية الملائمة للأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية وقبل تاريخ الموافقة على إصدار القوائم المالية (تاريخ القطع) والتي تتعلق بالحسابات والأرصدة الواجب ظهورها في قائمة المركز المالي. وتعمل الأحداث اللاحقة على تأكيد أو تغيير إحتمالات وقائع أو أحداث كانت قد وقعت خلال السنة المالية السابقة.

2. هدف ونطاق المعيار Standard Objective & Scope

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إلى وصف ما يلي:

أ. متى يجب أن تعدل المنشأة قوائمها المالية للأحداث التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

ب.الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية.

كما يتطلب المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية إذا كانت الأحداث بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تشير إلى أن إفتراض إستمرارية المنشأة لم يعد قائماً.

ونطاق المعيار يتضمن تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

3. تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (تاريخ الإعتماد) Authorization Date

تاريخ الإعتماد هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار القوائم المالية معتمدة قانوناً للإصدار، وتختلف العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها إعتماداً على الشكل التنظيمي لإدارة المنشأة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في الإعداد والإنتهاء من القوائم المالية.

1.3 يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الإعتماد) وفق ما يتطلبه المعيار رقم (10) هو تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة أو تاريخ إنتهاء إدارة الشركة من إعداد تلك القوائم.

مثال (1)

- في2014/2/27 أتمت إدارة شركة الفرح مسودة القوائم المالية للسنة المنتهية في 2013/12/31.
- في 2014/3/9 راجع مجلس الإدارة البيانات المالية وتم إقرارها لإصدارها.
- في 2014/3/18 أعلنت الشركة عن أرباحها واختارت المعلومات المالية الأخرى.
- في2014/3/27 أصبحت القوائم المالية متاحة للمساهمين والآخرين.
- في 2014/4/14 صادق الإجتماع السنوي للمساهمين على القوائم المالية.
- تم تقديم القوائم المالية المصادق عليها لهيئة الأوراق المالية في 2014/4/19.

المطلوب: ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الفرح (تاريخ الإعتماد) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

حل مثال (1)

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 2014/3/9 وهو تاريخ إقرار مجلس الإدارة لإصدارها وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة على تلك القوائم أو أي تاريخ آخر. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2013/12/31 وحتى يوم 2014/3/9 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الفرح وتحديد ما إذا كان معالجة هذه الأحداث يتم محاسبياً أو الإفصاح عنها فقط.

2.3 في بعض الحالات يكون مطلوباً من إدارة المنشأة إصدار قوائمها المالية لمجلس إداري إشرافي (مكون من غير المديرين التنفيذيين) للمصادقة عليها ومن ثم رفع القوائم المالية للمساهمين وفي تلك الحالات فإن القوائم المالية قد تم إقرارها للإصدار (تم التصريح بإصدارها) عندما تقوم الإدارة بالمصادقة عليها للإصدار ورفعها للمجلس الإشرافي.

مثال (2)

- في 2014/2/12 أقرت إدارة شركة الولاء القوائم المالية لعام 2013 لإصدارها للهيئة الاشرافية. تتألف الهيئة الإشرافية من المدراء غير التنفيذيين فقط، ويمكن أن يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين ذوي مصالح من خارج الشركة.

- أقر المجلس الإشرافي القوائم المالية في 2014/2/16. وقد تم توفير القوائم المالية للمساهمين والآخرين في 2014/3/1.
- استلم الإجتماع السنوي للمساهمين القوائم المالية في 2014/4/15 وتم تقديم البيانات المالية للجهة الرقابية (هيئة الأوراق المالية) في 2014/4/26.

المطلوب: ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الولاء بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

حل مثال (2)

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 2014/2/12 وهو تاريخ إقرار الإدارة لإصدارها للمجلس الإشرافي وليس تاريخ إقرارها من قبل المجلس الإشرافي. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2013/12/31 وحتى يوم 2014/2/12 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الولاء وتحديد ما إذا كان معالجة هذه الأحداث سيتم محاسبياً أو الإفصاح عنها فقط.

4. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يورد المعيار رقم (10) نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية النوع الأول الأحداث المعدّلة والنوع الثاني الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي وفيما يلي إستعراض لمتطلبات المعيار المتعلقة بالإعتراف والقياس.

1.4 الأحداث المعدّلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية Adjusting Events after the Reporting Period

وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعلياً بتاريخ قائمة المركز المالي، وإن لم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية. وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية (والمعدّة بصورة أولية) لتعكس الأحداث التي حدثت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل إقرار إصدارها.

وفيما يلي أمثلة على الأحداث المعدّلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية أو للإعتراف ببنود لم يكن قد أعترف بها سابقاً:

أ. تسوية قضية من خلال قرار محكمة بعد تاريخ قائمة المركز المالي والذي يبين أن على المنشأة إلتزام حالي يخص تاريخ قائمة المركز المالي، وبذلك على المنشأة أن تعدل المخصص المعترف به حالياً بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة"، أو الإعتراف بمخصص جديد. كما أن المنشأة وعند صدور قرار المحكمة بقضية ما سوف تحول الإفصاح عن الإلتزامات الطارئة لتلك القضية إلى الإعتراف بمخصص نظراً لأن الحدث اللاحق هنا يعتبر معدل لقائمة المركز المالي.

ب. إستلام معلومات بعد تاريخ قائمة المركز المالي تشير إلى أن أصل من الأصول قد تعرض لتدني القيمة Impaired بتاريخ قائمة المركز المالي مثل هبوط أسعار العقارات والآلات وغيرها من الأصول غير المتداولة أو أن المبلغ المعترف به سابقاً كخسارة إنخفاض في قيمة ذلك الأصل تحتاج إلى تعديل ومثال ذلك:

- إفلاس عميل والذي يحدث بعد تاريخ قائمة المركز المالي في العادة يؤكد أن الخسارة قد كانت قائمة بتاريخ قائمة المركز المالي في حساب الذمم المدينة التجارية ويتطلب من المنشأة تعديل صافي قيمة الذمم المدينة التجارية وذلك بتعديل مخصص الديون المشكوك فيها.
- بيع البضاعة بعد تاريخ قائمة المركز المالي من الممكن أن يقدم دليلاً على قيمتها القابلة للتحققNRV بتاريخ قائمة المركز المالي وبالتالي على المنشأة تعديل مخصص هبوط أسعار المخزون.

ج. ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ قائمة المركز المالي تتعلق بتكلفة أصول غير متداولة تم شرائها أو بيعها قبل تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

د. إكتشاف إحتيال أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة.

مثال (3) الأحداث المعدّلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي

خلال عام 2014 أقيمت دعوى قضائية من قبل أحد المنافسين على شركة الظلال بمبلغ 4 مليون دينار لإنتهاكها علامة تجارية معينة. وبناءً على توصية المستشار القانوني للشركة فقد إقتطعت شركة الظلال مبلغ 2 مليون دينار من أرباح عام 2014 كمخصص قضايا مقامة على المنشأة وظهر المخصص في قائمة المركز المالي كما في 2014/12/31 ضمن الإلتزامات.

وفي 2015/2/15 وبعد تاريخ قائمة المركز المالي أصدرت المحكمة العليا حكماً لصالح المدعي بأن يدفع المدعي عليه (شركة الظلال) مبلغ 3 ملايين دينار. وكانت القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 2015/1/31 وأقرها مجلس الإدارة في 2015/2/18.

المطلوب: ما هو الإجراء المتوقع إجرائه من قبل شركة الظلال في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار رقم (10)؟

حل مثال (3)

عند صدور الحكم في 2015/2/15 (والذي يعتبر قطعي بافتراض المحكمة سلطة نهائية) يجب على شركة الظلال تعديل المخصص بمبلغ 1 مليون دينار لكي تعكس أثر الحكم الذي قضت به المحكمة بالقيد التالي:

1000000		من حـــ/ ملخص الدخل(2014)	2015/2/15
	1000000	إلى حـــ/ مخصص قضايا مقامة على المنشأة	

أي أن الحدث مؤدي لتعديل أرقام قائمة المركز المالي والتي هي قيد الإعداد، حيث صدر قرار المحكمة في 2/15 أي قبل تاريخ إقرار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 2015/2/18.

مثال (4)

في المثال رقم (3) السابق بافتراض أن الحكم الصادر عن المحكمة قد صدر في 2015/2/23 مثلاً أو بعد ذلك، أي بعد إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية، فإن هذا الحدث سيكون بعد نقطة القطع Cutoff Point (أي تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية في 2015/2/18) ولا يطلب من شركة الظلال عندئذ إجراء أي تسويات أو تعديل على القوائم المالية لعام 2014.

مثال (5)

تقوم شركة الصناعات الحديثة بتقييم مخزونها بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وبلغت تكلفة المخزون وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً 140000 دينار وهي القيمة التي أدرجت في قائمة المركز المالي كما في 2013/12/31 بإعتبار أن التكلفة أقل من القيمة القابلة للتحقق للمخزون. ونظراً للكساد الشديد والإتجاهات السلبية السائدة في السوق، تعذر بيع المخزون خلال شهر كانون ثاني/2014.

وفي 2014/2/13 تعاقدت شركة الصناعات الحديثة مع أحد الشركات المنافسة على بيع كامل المخزون بمبلغ 115000 دينار، وبافتراض أنه قد صرح بإصدار القوائم المالية (وهو تاريخ موافقة مجلس الإدارة) بتاريخ 2014/3/1.

المطلوب: ما هي المعالجة المناسبة للإنخفاض في قيمة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي (10)؟

حل مثال (5)

يجب على الشركة الإعتراف بمبلغ الإنخفاض في قيمة المخزون في القوائم المالية للسنة المنتهية في 2014/12/31 بمبلغ 25000 دينار.

2.4 الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية Non-Adjusting Events after the Reporting Period

يتطلب المعيار رقم (10) أن لا يتم تعديل المبالغ المُعترف بها في القوائم المالية للمنشأة لتعكس الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي. وتمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية غير المعدّلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ قائمة المركز المالي (12/31) ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إنتهاء الفترة المالية.

ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدّلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية ما يلي:

أ. إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ إقرار القوائم المالية أي تاريخ إصدارها، لأن القيمة العادلة هي قيمة حقيقة بتاريخ قائمة المركز المالي وليست مقدرة باعتبارها مأخوذة من سوق نشط وتتحدد بناءً على تعاملات بين أطراف راغبة وقادرة على تنفيذ عملية الشراء والبيع.

ب. توزيعات الأرباح: إذا تم إقتراح أو الإعلان عن توزيعات الأرباح من قبل مجلس الإدارة لحاملي أدوات حقوق كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي رقم (32)" الأدوات المالية: العرض"، بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية فإنه يجب على المنشأة أن لا تعترف بتوزيعات الأرباح هذه كإلتزام بتاريخ قائمة المركز المالي، لأنها لا تلبي شروط الإلتزام الحالي الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والموجودات والمطلوبات المحتملة"، حيث أن الهيئة العامة هي المخولة بإقرار التوزيعات وليس مجلس الإدارة الذي يقترح توزيع نسبة محددة من الأرباح ويتم الإفصاح عن تلك التوزيعات ضمن الإيضاحات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1).

ج. إندماج أعمال رئيسية تمت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية أو استبعاد شركة تابعة رئيسية (معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال" يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات).

د. إعلان خطة لإيقاف عمليات إنتاجية معينة.

ه. نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

و. تلف خط إنتاجي رئيسي نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

ز. الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية.

ح. تغيرات كبيرة غير عادية في أسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية.

ط. التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغيرات هامة في قانون الضريبة.

ي. شراء موجودات بمبالغ كبيرة نسبياً، وتصنيف الأصول غير المتداولة كمتاحة للبيع، أو استبعاد الأصول أو التخلص منها بالبيع أو المبادلة أو الشطب، أو أية أصول تم مصادرتها من قبل الحكومة.

الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية لتعديل القوائم المالية بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

إذا كانت الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:

- طبيعة وماهية الحدث، و
- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث، وإذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة.

إستمرارية المنشأة

يجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية إذا قررت الإدارة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تصفية المنشأة أو وقف النشاط التجاري أو أنه ليس لديها بديل آخر سوى عمل ذلك.

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، عرض القوائم المالية، تقديم إفصاحات معينة حول الإستمرارية إذا:

- لم يتم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية، أو

- وجود ظروف وأحداث تنشأ بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تؤدي إلى وجود شكوك في إستمرارية الشركة.

5. الإفصاح Disclosure

1.5 تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية

يجب الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها وتحديد الجهة المخولة بإقرارها، وإذا كان ملاك المنشأة أو آخرين لديهم السلطة لتعديل القوائم المالية بعد الإصدار فإن على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة. وتنبع أهمية الإفصاح عن تاريخ إقرار أو التصريح بإصدار القوائم المالية لكون تلك القوائم لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

2.5 تحديث الإفصاح بتاريخ قائمة المركز المالي

إذا حصلت المنشأة على معلومات جديدة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية حول أحداث وظروف كانت قائمة بتاريخ قائمة المركز المالي يجب تحديث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف والأحداث في ضوء المعلومات الجديدة، حتى إذا لم تؤثر المعلومات الجديدة في المبالغ المعترف بها في القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك نشوء معلومات جديدة حول قضية مقامة على المنشأة وتم الإفصاح عنها في القوائم المالية كإلتزامات طارئة بحيث تؤدي المعلومات الجديدة إلى تكوين مخصص يعترف به في القوائم المالية.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الأرباح المقترح توزيعها على المساهمين بعد إنتهاء السنة تظهر في البيانات المالية:

أ- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن المطلوبات

ب- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين

ج- تبقى ضمن الأرباح المدورة ويتم الإفصاح عنها في البيانات المالية

د- كل ما ورد أعلاه صحيح

2. واحدة من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير مؤدية لتعديل القوائم المالية:

أ- تعرض معدات لحريق أدى إلى تلفها

ب- بيع البضاعة بأقل من قيمتها القابلة للتحقق بمبلغ كبير

ج- إكتشاف إحتيال أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة

د- إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية العمومية

3. واحدة مما يلي تمثل تاريخ إصدار القوائم المالية:

أ- تاريخ مصادقة الهيئة العامة على القوائم المالية

ب- تاريخ إقرار القوائم المالية من مجلس الإدارة

ج- تاريخ تقديم القوائم المالية لهيئة الأوراق المالية

د- تاريخ تقديم إدارة المنشأة لقوائمها المالية لمجلس الإدارة

4. أي من الأحداث اللاحقة التالية والتي لها تأثير مادي تتطلب تعديل البيانات المالية:

أ- إحتراق مباني الشركة غير المؤمن عليها

ب- إفلاس أحد المدينين بصورة مفاجئة بسبب كارثة طبيعية

ج- إتلاف المخزون السلعي بسبب إنتهاء صلاحيته

د- إصدار سندات

5. تعرف الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث التي تقع بين:

أ- تاريخ القوائم المالية وتاريخ إصدار البيانات المالية

ب- تاريخ القوائم المالية وتاريخ المصادقة على البيانات المالية من قبل الجمعية العمومية للشركة

ج- تاريخ التقرير وتاريخ إنتهاء العمل الميداني

د- تاريخ القوائم المالية وتاريخ إنتهاء العمل الميداني

6. قررت شركة النور بناء محطة طاقة كهربائية بتكلفة 2 مليون دينار خلال عام 2013، وتقدمت الشركة بطلب خطاب ضمان من أحد البنوك بمبلغ 1.5 مليون دينار. تم إصدار خطاب الضمان في 2014/3/9، وتم إعتماد البيانات المالية لإصدارها في 2014/4/12، علماً بأن السنة المالية تنتهي في 12/31 من كل عام. يجب أن يكون التعديل المطلوب القيام به على البيانات المالية للسنة المنتهية في 2013/12/31 هو:

أ- الإفصاح عن مبلغ 1.5 مليون دينار كإلتزام طارئ في البيانات المالية لعام 2013

ب- قيد ذمم دائنة طويلة الأجل بقيمة 1.5 مليون دينار

ج- إثبات إحتياطي طوارئ بقيمة 1.5 مليون دينار

د- عدم القيام بأي إجراء

7. في 2012/12/31 قامت الشركة العربية بإثبات ذمم مدينة بمبلغ 2 مليون دينار على المؤسسة الأهلية وهي عميل رئيسي للشركة. وفي 2013/2/11 أعلن إفلاس المؤسسة الأهلية، وفي 2013/2/13 تم إقرار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة لإصدارها. ستقوم الشركة العربية بمعالجة ذلك الحدث في القوائم المالية لعام 2012 كما يلي:

أ- الإفصاح عن إفلاس المؤسسة الأهلية في إيضاحات البيانات المالية

ب- إعداد مخصص ديون مشكوك فيها بقيمة 2 مليون دينار

ج- تجاهل الحدث وانتظار نتيجة الإفلاس لأن الحدث حصل بعد نهاية عام 2012

د- إلغاء مبيعات بقيمة 2 مليون دينار في البيانات المقارنة ومعاملة الحدث بموجب معيار المحاسبة رقم(8)

8. تم إصدار القوائم المالية لعام 2013 لشركة الشرق الأوسط وإقرارها من مجلس الإدارة في 2014/2/5، أي مما يلي يعتبر من الأحداث اللاحقة:

أ- إفلاس عميل في 2013/12/31

ب- حريق في قسم الإنتاج إلى خسائر جسيمة في 2014/2/6

ج- تغيرات كبيرة في معدلات أسعار الصرف خلال الربع الثاني من عام 2014

د- حدوث فيضان في 2014/1/1 أدى إلى تلف مخزون بضاعة بمبلغ مادي

9. إذا كانت الأحداث غير المعّدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:

أ- طبيعة وماهية الحدث

ب- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث

ج- إذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة

د- جميع ما ذكر صحيح

10.واحدة مما يلي تعتبر من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية كما في 2013/12/31 المؤدية للتعديل لشركة الأمجاد والتي تم إقرار إصدار قوائمها المالية في 2014/3/20:

أ- إعدام دين لأحد العملاء في 2013/12/31

ب- في 2014/2/2 اكتشف المحاسب وجود خطأ في حساب المشتريات لعام 2013

ج- في 2014/2/5 تم بيع إستثمارات مالية بخسارة والتي تم إظهارها بالقيمة العادلة في ميزانية عام 2013

د- تلف معدات بسبب حريق في 2014/3/21

التمرين الثاني:

إذا كان تاريخ إنتهاء السنة المالية لشركة المجد هو 2010/12/31، وعلمت أيضاً أن:

- تاريخ إنتهاء إعداد القوائم المالية من قبل إدارة الشركة بشكلها النهائي 2011/2/28.
- تاريخ إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية وإصدارها 2011/3/12.
- تاريخ مصادقة الهيئة العامة للشركة على القوائم المالية 2011/3/31.

وقد حصلت الأحداث التالية لدى شركة المجد التجارية:

1. بتاريخ 2011/1/1، حصل تدفق مياه على مستودعات الشركة أدى إلى تلف بعض محتويات مخزون البضاعة الموجودة، وقد قدرت الخسائر من جراء ذلك بـــ 66000 دينار.
2. بتاريخ 2011/2/2، تبين أن هناك مخزون يعود للشركة لم يدخل ضمن المخزون آخر المدة 2010 **(خطأ)** عند الجرد بقيمة 55000 دينار.
3. خلال شهر كانون ثاني (شهر 1) /2011 انخفضت أسعار الإستثمارات المالية في الأسهم التي تملكها شركة المجد بمقدار 20000 دينار عن قيمتها نهاية 2010.
4. خلال شهر شباط /2011 صدر قرار المحكمة العليا بتغريم شركة المجد بمبلغ 90000 دينار علماً بأن الشركة كانت قد رصدت مخصص قضايا نهاية عام 2010 بمبلغ 50000 دينار.
5. بتاريخ 2011/3/31، أقرت الهيئة العامة للمساهمين توزيع أرباح أسهم بقيمة 33000 دينار.

المطلوب: بيان طبيعة الأحداث السابقة، وتصنيفها، والمعالجة المحاسبية اللازمة عند إعداد القوائم المالية لعام 2010، لكل حالة منفصلة عن الأخرى بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10) حسب الجدول التالي:

رقم العملية	توقيت الحدث (لاحق، غير لاحق)	طبيعة الحدث (معدّل، غير معدّل)	الإفصاح عن الحدث (يوجب الإفصاح، لا يوجب الإفصاح)
.1			
.2			
.3			
.4			
.5			

التمرين الثالث:

عرّف الأحداث اللاحقة غير المعدّلة، مع إعطاء ثلاثة أمثلة عليها.

التمرين الرابع:

عدد أربعة أمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدّلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الاجابة	ج	أ	ب	ب	أ	د	ب	د	د	ب

إجابة التمرين الثاني:

رقم العملية	توقيت الحدث (لاحق، غير لاحق)	طبيعة الحدث (معدّل، غير معدّل)	الإفصاح عن الحدث (يوجب الإفصاح، لا يوجب الإفصاح)
1.	حدث لاحق	غير معدّل	يجب الإفصاح
2.	حدث لاحق	معدّل	لا يوجب الإفصاح
3.	حدث لاحق	غير معدّل	يوجب الإفصاح
4.	حدث لاحق	معدّل	لا يوجب الإفصاح
5.	حدث غير لاحق	---	----

إجابة التمرين الثالث:

تمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية غير المعدّلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ قائمة المركز المالي (12/31) ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إنتهاء الفترة المالية.

ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدّلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية ما يلي:

1- إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ إقرار القوائم المالية أي تاريخ إصدارها.

2- نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

3- تلف أصل (حريق أو حادث).

إجابة التمرين الرابع:

1. إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات.
2. الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية.
3. تغيرات كبيرة غير عادية في أسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية.
4. التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغيرات هامة في قانون الضريبة.

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل السادس: معيار المحاسبة الدولي رقم (34)

التقارير المالية المرحلية

Interim Financial Reporting

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية".
- بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية".
- التعرف على مكونات القوائم والبيانات التي يجب أن يتضمنها التقرير المالي المرحلي سواء كانت قوائم مالية كاملة أو مختصرة.
- بيان الحد الأدنى للمعلومات الواجب إدراجها ضمن إيضاحات التقرير المالي المرحلي المؤقت (المرحلي).
- بيان الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية.
- شرح النقاط الواجب مراعاتها في عملية القياس المتعلقة بإعداد القوائم المالية المرحلية.
- عرض الإفصاحات والأحداث الهامة والإفصاحات الأخرى التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية".

1. مقدمة

تشكل القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها وسيلة الإبلاغ الرئيسية التي يعتمد عليها مستخدمو المعلومات المحاسبية، وتعتبر التقارير المالية السنوية المدققة هي الوسيلة الأولى التي يعتمد عليها متخذو القرارات الإقتصادية، إلا أن للتغيرات المتسارعة والأحداث المتلاحقة التي تمر بها المنشأة تجعل الحاجة متزايدة لوجود معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة. ومن هنا تستمد التقارير المالية المرحلية أهميتها والتي تبقي مستخدم المعلومات المحاسبية على إطلاع مستمر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري.

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (34) إلى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادىء الإعتراف والقياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز إستخدام مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الرشيدة.

3. نطاق المعيار Scope

لا يلزم معيار المحاسبة الدولي رقم (34) بإعداد ونشر تقارير مالية مرحلية أو عدد مرات نشر تلك التقارير، أو الفترة التي يجب نشر هذه التقارير خلالها بعد نهاية الفترة المرحلية.

وبهذا الخصوص يتضمن المعيار ما يلي:

أ. يشجع هذا المعيار المنشآت التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تنسجم مع مبادئ الإعتراف والقياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار، وبشكل خاص يشجع المعيار هذه المنشآت على ما يلي:
- تقديم تقارير مالية مرحلية تغطي النصف الأول من سنتها المالية على الأقل.
- أن تنشر هذه التقارير خلال فترة لا تزيد عن 60 يوماً من نهاية الفترة المالية المرحلية.

ب. تلتزم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار إذا تم الطلب من المنشأة بموجب تشريع محلي أو إذا إختارت نشر تقارير مالية مرحلية بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية، وعندها يجب أن تلتزم المنشأة بكافة متطلبات هذا المعيار.

ج. في حالة عدم قيام المنشأة بنشر تقارير مالية مرحلية أو تقديمها لتقارير مالية مرحلية لا تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34) فإن ذلك لا يمنع من إمتثالها لمعايير الإبلاغ المالي الدولية عند إعدادها التقارير المالية السنوية الممتثلة لهذه المعايير.

4. التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار Definitions

الفترة المرحلية Interim Period: هي الفترة التي تعد عنها التقارير المالية وتغطي فترة أقل من سنة مالية كاملة.

التقرير المالي المرحلي Interim Financial Report: هو التقرير المالي الذي يحتوي أما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو موصوف في معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية" أو على مجموعة من القوائم المالية المختصرة كما هو مبين في هذا المعيار).

5. شكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية Content of an Interim Financial Report

يتيح هذا المعيار للمنشأة الاختيار بين إعداد إما مجموعة كاملة أو مختصرة من التقارير المالية المرحلية ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

أ. إذا أصدرت المنشأة مجموعة كاملة من القوائم المالية A Complete Set of Financial Statements في التقرير المرحلي (قائمة المركز المالي، قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، بيان التغيرات في حقوق الملكية، بيان التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية)، عندها يجب أن تمتثل تلك القوائم المالية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1).

ب.إذا إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة، فإن التقرير المالي المرحلي يجب أن يتضمن كحد أدنى ما يلي:

- قائمة مركز مالي مختصرة.
- قائمة "الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر" مختصرة.
- قائمة التغير في حقوق الملكية مختصرة.
- قائمة تدفقات نقدية مختصر.
- ملاحظات تفسيرية مختارة Selected.

وإذا عرضت المنشأة قائمة الربح أو الخسارة (قائمة الدخل) بشكل منفصل في القوائم المالية السنوية، يجب عليها عندها عرض الربح أو الخسارة (قائمة الدخل) بشكل منفصل أيضاً في التقارير المالية المرحلية.

ج. إذا نشرت المنشأة تقارير مالية مرحلية مختصرة، يجب أن تتضمن تلك التقارير كحد أدنى العناوين Headings والمجاميع الفرعية Subtotals الواردة في آخر قوائم مالية سنوية والملاحظات التفسيرية كما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (34).

د. يجب عرض حصة السهم الأساسية من الأرباح Basic Earnings Per Share وحصة السهم المخفضة Diluted Earnings Per Share في صلب (متن) قائمة الدخل الشامل. وإذا عرضت المنشأة قائمة الربح والخسارة بشكل منفصل يجب عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة في هذه القائمة.

ه. إذا تم إعداد القوائم المالية السنوية للمنشأة على أساس قوائم موحدة، يجب عندها إعداد التقرير المالي المرحلي وفق نفس الأساس.

6. المعاملات والأحداث الهامة Significant Events and Transactions

يتطلب هذا المعيار الإفصاح ضمن التقارير المالية المرحلية الإفصاح عن العديد من الأحداث والمعاملات المهمة لمستخدمي البيانات المالية، وفيما يلي بيان لتلك المتطلبات:

أ. يجب أن تتضمن القوائم المالية المرحلية توضيح للمعاملات والأحداث المهمة لتساعد على فهم التغيرات في المركز المالي للمنشأة والأداء المالي لها منذ آخر قوائم مالية سنوية. والمعلومات المعروضة حول المعاملات والأحداث المهمة تعمل على تحديث المعلومات الملائمة في أحدث قوائم سنوية معلنة.

ب. لا يتطلب هذا المعيار عرض المعلومات غير المهمة في ملاحظات التقارير المالية المرحلية والمتعلقة بمعلومات عرضت ضمن ملاحظات آخر تقرير مالي سنوي.

ج. فيما يلي قائمة بالأحداث والمعاملات المطلوب الإفصاح عنها **إذا كانت مهمة**، وهي على سبيل المثال لا الحصر :

- تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وعكس ذلك التخفيض.
- الإعتراف بخسارة تدني الأصول المالية والأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة، وأرباح استعادة الخسارة في الإنخفاض والمعترف بها كخسارة في فترات سابقة.
- عكس أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة.
- بيع وشراء بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.
- التعهدات لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.
- التسويات القضائية.
- تصحيح أخطاء فترات سابقة.

- التغيرات في الظروف الإقتصادية وظروف العمل والتي تؤثر على القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية للمنشأة، سواء كانت تلك الأصول والإلتزامات المالية تقاس بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة.
- تعثر سداد الديون أو الإخلال في تنفيذ إتفاقية دين لم يتم تصويبها لاحقاً.
- العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.
- التحول بين المستويات المختلفة المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية.
- التغير في تصنيف الأصول المالية الناتجة عن التغير في أغراض أو استخدامات تلك الأصول.
- التغيرات في الأصول والإلتزامات المحتملة (الطارئة).

7. الإفصاحات الأخرى Other Disclosures

يجب الإفصاح عما يلي في ملاحظات Notes التقرير المالي المرحلي ويتم الإفصاح عنها على أساس من بداية السنة حتى تاريخه:

- عبارة تفيد بإتباع نفس السياسات المحاسبية الواردة في أحدث تقرير مالي سنوي سابق، وأي تغيرات في السياسة المحاسبية إن وجدت.
- تعليقات تفسيرية تبين العمليات التشغيلية الموسمية أو الدورية المتعلقة بالفترة المرحلية.
- البنود غير الإعتيادية Unusual (من حيث طبيعتها، حجمها، أو عدد مرات حدوثها).
- طبيعة وقيمة التغير في التقديرات في القوائم السابقة المنشورة (سواء سنوية أو مرحلية).
- إصدارات وإعادة شراء وتسديدات أدوات حقوق الملكية (الأسهم) أو أدوات الدين.
- توزيعات الأرباح المدفوعة للسهم الواحد أو الإجمالية، ولكل من الأسهم العادية والأسهم الأخرى.
- الأحداث الهامة للفترة اللاحقة للفترة المرحلية الحالية والتي لم تظهر ضمن بيانات الفترة المرحلية الحالية.
- إفصاحات حول قطاعات المنشأة بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (8) "القطاعات التشغيلية"، وتشمل:
  - الإيرادات من العملاء الخارجيين إذا كانت تدخل في التقرير إذا كانت تدخل في تحديد الربح أو الخسارة التي يتم مراجعتها من قبل متخذ القرار التشغيلي للمنشأة ككل.
  - الإيرادات الداخلية من القطاعات الأخرى (البينية).
  - مبلغ ربح أو خسارة القطاع.

- إجمالي الأصول إذا كان هناك تغير مهم في قيمتها منذ آخر تقرير مالي سنوي.
- وصف عن أي تغيرات في القطاعات منذ آخر تقرير مالي سنوي.
- تسوية لإجمالي بنود الربح والخسارة التي يتم تخصيصها من القطاع إلى المنشأة ككل وبالعكس.

– التغيرات في هيكل المنشأة متضمنة عمليات إندماج الأعمال وإعادة الهيكلة.

8. الإفصاح عن الإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية Disclosure of Compliance with IFRSs

إذا إمتثل التقرير المالي المرحلي لمعيار المحاسبة الدولي رقم (24)، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، ويجب أن لا يعتبر التقرير المالي المرحلي أنه ممثلاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية مالم يمتثل لكافة متطلبات هذه المعايير والتفسيرات المتعلقة بها.

9. الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية Periods for which Interim Financial Statements are Required to be Presented

أ. فيما يتعلق بالفترات المالية التي يتطلب تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) سواء كانت مختصرة أم كاملة فهي كما يلي:

1. قائمة المركز المالي كما هي في نهاية الفترة المالية المرحلية الحالية وقائمة المركز المالي المقارنة كما هي في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.
2. قائمة "الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر" للفترة المالية المرحلية الحالية وتراكمية للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر مقارنة للفترات المرحلية نفسها (الفترة المرحلية والسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة.
3. قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لفترة السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة.
4. قائمة التدفقات النقدية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لنفس الفترة للسنة المالية السابقة.

ب. إذا كانت أعمال المنشأة موسمية ولم يظهر أثرها في القوائم المرحلية، يشجع المعيار الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بتلك الأعمال لفترة 12 شهر سابقة والبيانات المالية المقارنة لها، بالإضافة إلى القوائم المالية للفترة المرحلية.

مثال (1) التقرير المرحلي نصف السنوي

ترغب الشركة (س) بعرض قوائمها المالية نصف السنوية لعام 2007 وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (34).

المطلوب: بيّن ما هي الفترات التي ستغطيها محتويات القوائم المالية التي سترد في القوائم المالية المرحلية.

حل مثال (1)

إن القوائم المالية التي يتطلب عرضها في التقرير المالي نصف السنوي لعام 2007 تتضمن ما يلي: (بإفتراض أن السنة المالية للمنشأة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31).

1. قائمة المركز المالي في 2007/6/30 وقائمة المركز المالي المقارنة في 2006/12/31.
2. قائمة دخل شامل عن الفترة المنتهية في 2007/6/30 وقائمة دخل شامل مقارنة عن الفترة المنتهية في 2006/6/30، ولا حاجة لعرض البيانات التراكمية للسنة حتى تاريخه لأنها نفسها المعروضة لفترة نصف السنة.
3. قائمة تدفقات نقدية عن فترة (6) شهور والمنتهية في 2007/6/30، وقائمة تدفقات نقدية مقارنة عن نفس الفترة من سنة 2006.
4. قائمة تغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية الحالية (تراكمية) عن الفترة المنتهية في 2007/6/30 أي من 1/1 – 2007/6/30، وقائمة تغيرات في حقوق الملكية عن نفس الفترة من سنة 2006.

مثال (2) التقرير المرحلي ربع السنوي

ترغب الشركة (س) بعرض قوائمها المالية ربع السنوية للربع الثالث لعام 2007 وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (34).

المطلوب: بيّن ما هي الفترات التي ستغطيها محتويات القوائم المالية التي سترد في القوائم المالية المرحلية.

حل مثال (2)

الربع الثالث يغطي الفترة من 7/1 – 2007/9/30 أما القوائم المالية التي يتطلب عرضها في التقرير المالي ربع السنوي لعام 2007 تتضمن ما يلي: (بإفتراض إن السنة المالية للمنشأة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31).

1. قائمة المركز المالي في 2007/9/30 وقائمة المركز المالي المقارنة في 2006/12/31.
2. قائمة دخل شامل عن:

أ. فترة ثلاثة شهور المنتهية في 2007/9/30 (7/1 – 2007/9/30) وقائمة دخل مقارنة عن نفس الفترة المنتهية في 2006/9/30 (7/1 – 2006/9/30).

ب. تراكمياً من بداية السنة عن الفترة المنتهية في 2007/9/30 (1/1 – 2007/9/30) وقائمة دخل تراكمية مقارنة عن نفس الفترة المنتهية في العام السابق 2006/9/30 (1/1 – 2006/9/30).

3. قائمة تدفقات نقدية عن فترة (9) شهور والمنتهية في 2007/9/30، وقائمة تدفقات نقدية مقارنة عن نفس الفترة من سنة 2006.
4. قائمة تغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية الحالية (تراكمية) عن الفترة المنتهية في 2007/9/30 أي من 1/1 – 2007/9/30، وقائمة تغيرات في حقوق الملكية عن نفس الفترة من سنة 2006.

10. الأهمية النسبية Materiality

يجب تقييم أهمية البنود عند إتخاذ القرار المتعلق بكيفية الإعتراف أو قياس أو تصنيف أو الإفصاح عن البنود التي ستظهر في القوائم المالية المرحلية بحيث تتضمن التقارير المرحلية كافة المعلومات ذات الصلة بمركز المنشأة المالي وأدائها خلال تلك الفترة، مع العلم بأن عملية القياس للعديد من البنود الواردة في التقارير المرحلية تعتمد على التقديرات أكثر بشكل كبير من إعتمادها على القوائم المالية السنوية.

11. الإفصاح في القوائم المالية السنوية Disclosure in Annual Financial Statements

إذا تم تغيير تقدير مبلغ وبشكل كبير كان قد ورد في التقرير المالي المرحلي خلال الفترة اللاحقة للتقرير المرحلي ولم يتم نشر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة، فيجب الإفصاح عن قيمة وطبيعة ذلك التغير في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية.

12. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

1.12 السياسات المحاسبية

عند إعداد القوائم المالية المرحلية يجب تطبيق نفس السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في إعداد التقارير المرحلية كما هي مطبقة في البيانات المالية السنوية للمنشأة.

وإذا تم تطبيق سياسة محاسبية جديدة في فترة مرحلية معينة، فإنه يجب تطبيق تلك السياسة ويتم إعادة عرض القوائم المرحلية المقارنة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

2.12 القياس

يجب أن تتم عمليات القياس المتعلقة بإعداد القوائم المالية المرحلية على أساس (السنة حتى تاريخه)، ويجب أن لا تتأثر نتائج أعمال المنشأة بتكرار إعداد التقارير المالية المرحلية. كما يجب مراعاة النقاط التالية في عملية القياس، علماً بأن التقارير المالية المرحلية تتطلب استخدام أكبر للتقديرات:

- يجب معاملة الإيرادات التي يتم إستلامها موسمياً أو بصورة دورية من حين لآخر بطريقة مماثلة عن تلك الواردة في القوائم المالية السنوية، وبالتالي يجب الإعتراف بتلك الإيرادات أو تأجيلها في تاريخ إعداد القوائم المرحلية بنفس الأسس المتبعة عند إعداد القوائم السنوية.
- يتم الإعتراف بالتكاليف والإيرادات في القوائم المالية المرحلية (خاصة التي يتم تكبدها بشكل غير متساوي على مدار السنة المالية) بنفس أسس الإعتراف المتبعة عند إعداد القوائم السنوية.
- يجب الإعتراف بمصاريف ضريبة الدخل عند إعداد القوائم المرحلية على أساس أفضل تقدير للمتوسط المرجح لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة.
- يتم تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة حديثاً والسارية المفعول خلال فترة القوائم المالية المرحلية ويتم تبنيها عند إعداد القوائم المرحلية، كما يجب تطبيق ذلك في التقارير المالية السنوية.
- يتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة إذا تحققت شروط الإعتراف بها وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة".

فعلى سبيل المثال، إذا دفعت الشركة مبلغ 30000 دينار حتى نهاية 2007/6/30 كمصاريف بحث، فإن هذا المبلغ يظهر ضمن قائمة الدخل نصف السنوية كمصاريف، وإذا دفعت الشركة خلال الربع الثالث من السنة مبلغ 8000 دينار، ولبى هذا المبلغ شروط الإعتراف كأصل غير ملموس فإن قيمة الأصل غير الملموس سيظهر بمبلغ 8000 دينار في ميزانية الربع الثالث كما في 2007/9/30.

13. إعداد التقارير المالية المرحلية وانخفاض القيمة وفق تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم (10) IFRIC Interpretation 10

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "تدني الأصول" يطلب من المنشأة في كل تاريخ إعداد تقارير مالية تقييم انخفاض قيمة الأصول والإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بذلك التاريخ إن وجد في الأرباح والخسائر، ويمنع ذلك المعيار عكس (إلغاء) الإنخفاض في القيمة في تاريخ لاحق لإعداد التقارير المالية.

ويوضح التفسير رقم (10) أن على المنشأة عدم عكس (استعادة) خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في **فترة مرحلية سابقة** والمتعلقة بالشهرة في تاريخ القوائم إعداد القوائم المالية حتى لو كانت الظروف من المحتمل أنها تغيرت في تاريخ لاحق لإعداد التقارير المالية.

علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (39) يمنع أيضاً الإعتراف باستعادة خسائر التدني للإستثمار في أدوات حقوق الملكية المصنفة كمتوفرة للبيع والمعترف بها سابقاً سواء كان التدني حدث في فترة مرحلية أو عند إعداد التقارير المالية السنوية.

مثال (3)

في 2014/1/1 قامت شركة مصانع الإسمنت وهي شركة مدرجة في البورصة بشراء الشركة العربية ونتجت عملية اندماج بين الشركتين وظهور شهرة في القوائم المالية لشركة مصانع الإسمنت بمبلغ 3 مليون دينار. وفي 2014/6/30 تم إعداد تقارير مالية مرحلية نصف سنوية وتبين وجود تدني في قيمة الشهرة بمقدار 1 مليون دينار وتم الإعتراف بها كخسارة بذلك التاريخ. وعند إعداد القوائم المالية السنوية في 2014/12/31 تبين أن هناك إستعادة لخسائر التدني بحيث تقدر قيمة الشهرة بمبلغ 4 مليون.

المطلوب: بيان كيفية معالجة ارتفاع قيمة الشهرة في نهاية 2014.

حل مثال (3)

بموجب التفسير رقم (10) لا يجوز الإعتراف بإستعادة خسائر التدني في قيمة الشهرة المُعترف بها في فترات مرحلية سابقة. لذلك يتم تجاهل الزيادة في قيمة الشهرة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (34) من المنشأة نشر التقارير المالية المرحلية كما يلي:**
   - أ- مرة واحدة في السنة
   - ب- مرتين في السنة
   - ج- على أساس فصلي
   - د- وفق رغبة المنشأة

2. **يجب أن تشمل التقارير المالية المرحلية كحد أدنى ما يلي:**
   - أ- مجموعة كاملة من القوائم المالية التي تنسجم مع معيار المحاسبة الدولي رقم (1)
   - ب- ميزانية عمومية وقائمة دخل فقط
   - ج- مجموعة مختصرة من القوائم المالية وإيضاحات مختارة
   - د- ميزانية عمومية مختصرة وبيان دخل مختصر وبيان تدفق نقدي مختصر فقط

3. **في حالة عدم قيام المنشأة بإعداد تقارير مالية مرحلية، عندها:**
   - أ- تعتبر البيانات المالية السنوية غير ممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
   - ب- لا يتأثر إمتثال البيانات المالية في نهاية السنة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
   - ج- لا تقبل البيانات المالية بموجب التشريعات المحلية
   - د- يجب إرفاق التقارير المالية المرحلية مع التقارير السنوية

4. **تقوم الشركة (س) بإعداد قوائم مالية نصف سنوية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (34)، حيث تغطي القوائم المالية الشهور الستة الأولى من عام 2014، وقد صدر معيار إبلاغ مالي دولي جديد ساري المفعول للفترات التي تبدأ في 2014/1/1 وما بعد. يجب أن تتبنى المنشأة هذا المعيار في:**
   - أ- القوائم المالية حتى 2014/6/30 فقط
   - ب- القوائم المالية للسنة حتى 2014/12/31 فقط
   - ج- وفق لسياسة الشركة الداخلية
   - د- (أ) و (ب) معاً صحيح

5. بلغ رصيد الذمم المدينة في نهاية الربع الأول من عام 2014 مبلغ 70000 دينار ونسبة الديون المشكوك فيها 10% من رصيد الذمم المدينة، وتبيع الشركة البضاعة بشروط دفع التسديد خلال 6 شهور من تاريخ الشراء. عند إعداد القوائم المالية المرحلية للربع الثاني للعام 2014 تبين للشركة أن نسبة مصروف الديون المشكوك فيها يجب أن تكون 15%. وقد بلغ رصيد الذمم المدينة حتى 2014/6/30 مبلغ 120000 دينار (علماً بأنه لم يتم تحصيل أي مبالغ من الذمم المدينة حتى 2014/6/30).
ما مقدار مصروف الديون المشكوك فيها الذي سيظهر في القوائم المالية المرحلية (بيان الدخل للربع الثاني لسنة 2014؟

أ- 18000 دينار
ب- 7000 دينار
ج- 11000 دينار
د- 12000 دينار

6. يشجع معيار المحاسبة الدولي رقم (34) الفئة التالية من الشركات لإعداد قوائم مالية مرحلية:

أ- شركات التضامن
ب- المؤسسات غير الهادفة للربح
ج- الشركات التي يتم تداول أسهمها في السوق المالي
د- الشركات المساهمة الخصوصية

7. تقوم الشركة الأهلية لصناعة المكيفات بإعداد تقارير مالية مرحلية ربع سنوية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (34). تبيع الشركة إحدى أنواع المكيفات وتم إعداد مخصص كفالات (كفالة سنوية) للبضاعة المباعة نهاية الربع الاول لعام 2014 بمبلغ 6% من المبيعات البالغة 400,000 دينار. إلا أنه وفي الربع الثاني 2014 وبسبب وجود مشكلة في التصنيع تتوقع الشركة أن تبلغ المطالبات بالكفالات ما نسبته 10% وبلغت المبيعات في الربع الثاني ما قيمته 500,000 دينار. فما قيمة المخصص الواجب قيده في البيانات المالية المرحلية في نهاية الربع الثاني:

أ- 24000 دينار
ب- 66000 دينار
ج- 50000 دينار
د- 15000 دينار

8. يجب الإعتراف بمصاريف ضريبة الدخل عند إعداد القوائم المرحلية (للربع الأول) كما يلي:

أ- على أساس أفضل تقدير للمتوسط المرجح لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة
ب- على أساس معدل ضريبة الدخل الفعلي للربع الأول

ج- أساس أفضل تقدير لأعلى معدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة

د- أساس أفضل تقدير لأدنى معدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة

9. إن التعليقات التفسيرية التي تبين العمليات التشغيلية الموسمية أو الدورية المتعلقة بالفترة المرحلية يتم إدراجها عادةً:

أ- ضمن التقارير المالية المرحلية

ب- ضمن التقارير المالية السنوية

ج- لا يتم عرضها على الإطلاق

د- (أ) أو (ب)

10.واحدة مما يلي صحيحة فيما يتعلق بالقوائم المالية المرحلية:

أ- **يجب عرض** حصة السهم الأساسية من الأرباح **وعرض** حصة السهم المخفضة في صلب (متن) قائمة الدخل الشامل

ب- **يجب عرض** حصة السهم الأساسية من الأرباح و **لا يطلب عرض** حصة السهم المخفضة في صلب (متن) قائمة الدخل الشامل

ج- **لا يطلب عرض** حصة السهم الأساسية من الأرباح و **يجب عرض** حصة السهم المخفضة في صلب (متن) قائمة الدخل الشامل

د- **لا يطلب عرض** حصة السهم الأساسية من الأرباح **أو** حصة السهم المخفضة في صلب (متن) قائمة الدخل الشامل

التمرين الثاني:

ما هي الفترات المالية المقارنة الواجب عرضها مع القوائم المالية المرحلية؟

التمرين الثالث:

عدّد الحد الأدنى للقوائم المالية الواجب عرضها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (34).

التمرين الرابع:

اذكر متى يعتبر عرض القوائم المالية المرحلية إلزامياً.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	ج	ب	د	ج	ج	ب	أ	أ	أ

إجابة التمرين الثاني:

فيما يتعلق بالفترات المالية التي يتطلب تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) فهي كما يلي:

1. قائمة المركز المالي كما هي في نهاية الفترة المالية المرحلية الحالية وميزانية مقارنة كما هي في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.
2. قائمة الدخل الشامل للفترة المالية المرحلية الحالية وقائمة دخل شامل تراكمية للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة دخل مقارنة للفترات المرحلية نفسها (الفترة المرحلية والسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة.
3. قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لفترة السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة.
4. قائمة التدفق النقدي تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لنفس الفترة للسنة المالية السابقة.

إجابة التمرين الثالث:

إذا إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة، فإن التقرير المالي المرحلي يجب أن يتضمن كحد أدنى ما يلي:

- قائمة مركز مالي مختصرة.
- قائمة "الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر" مختصرة.
- قائمة التغير في حقوق الملكية مختصرة.
- قائمة تدفقات نقدية مختصر.
- ملاحظات تفسيرية مختارة Selected.

إجابة التمرين الرابع:

تلتزم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار في الحالات التالية:

1. إذا تم الطلب من المنشأة بموجب تشريع محلي أو
2. إذا إختارت نشر تقارير مالية مرحلية بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية، وعندها يجب أن تلتزم المنشأة بكافة متطلبات هذا المعيار.

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل السابع: معيار المحاسبة الدولي رقم (37)

المخصصات، والأصول والإلتزامات المحتملة

Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة".
- بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة".
- بيان المتطلبات والشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمخصصات.
- توضيح كيفية احتساب وتحديد قيمة المخصص.
- بيان متى يتم تصنيف المطلوبات كمطلوبات محتملة (طارئة).
- تحديد ماهية العقود المثقلة بالأعباء والخسائر التشغيلية المستقبلية وكيفية معالجتها محاسبياً.
- بيان متى يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة، وما هي التكاليف التي يشتملها مخصص إعادة الهيكلة.
- بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة".

1. مقدمة

إن العديد من الأحداث والعمليات قد تحدث خلال الفترة المالية الحالية ولكن لا قياس قيمتها أو التحقق من تكبد نفقات أو اكتساب إيراد إلا في فترات مالية لاحقة. ومن الأمثلة على ذلك القضايا المقامة على المنشأة أو تلك التي تقيمتها المنشأة على الغير. ويعتبر مفهوم الحيطة والحذر من المفاهيم الرئيسة التي تتطلبها الخصائص النوعية لإعداد وعرض البيانات المالية وفق منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية وبالتالي زيادة الثقة في هذه القوائم، وعدم المبالغة في إظهار صافي الربح. وحتى لا يكون هناك تأثير سلبي على نتائج أعمال منشآت الأعمال ومركزها المالي عند معالجة الأصول والإلتزامات المحتملة والحد من إمكانية إدارة الأرباح فقد جاء هذا المعيار ليوضح متى يتم الإعتراف بالمخصصات وبالأصول والإلتزامات المحتملة.

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (37) إلى تحديد مقاييس الإعتراف وأسس الإعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة وضمان تطبيقها، وكذلك يهدف إلى تنظيم وتحديد متطلبات الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها.

3. نطاق المعيار Scope

تنطبق متطلبات هذا المعيار على الإعتراف بكافة المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة وقياسها **بإستثناء:**

- تلك الناجمة من العقود التنفيذية Executory Contracts أي ذات الشروط المحددة والواضحة، بإستثناء العقود المثقلة بالإلتزامات Onerous.
- تلك التي تغطيها معايير أخرى أي إذا تضمنت معايير أخرى المخصصات والأصول والإلتزامات المحددة، فإنها لا تندرج ضمن نطاق هذا المعيار.

ومن المعايير التي تتناول بشكل محدد المخصصات ولا يشملها معيار المحاسبة الدولي رقم (37) ما يلي:

- "عقود الإنشاء (IAS 11)".
- معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل (IAS 12)".
- معيار المحاسبة الدولي رقم (17): "عقود الإيجار (IAS 17)".

- معيار الإبلاغ الدولي رقم (4): "عقود التأمين (IFRS 4)".
- معيار المحاسبة الدولي رقم (19): "منافع الموظفين (IAS 19)".
- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية (IFRS 9)". (معيار المحاسبة (39))

4. التعريفات الواردة في المعيار Definitions

المخصص A Provision

هو إلتزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

الإلتزام (المطلوب) A Liability

هو إلتزام حالي ناتج عن حدث سابق، ويتوقع أن ينجم عن تسديدها تدفق صادر للمنافع إقتصادية من المنشأة للغير.

الإلتزام القانوني A Legal Obligation

هو إلتزام مأخوذ من خلال عقد، أو تشريع، أو تطبيق لأحكام قانون.

الإلتزام المحتمل A Contingent Liability

أ. إلتزام محتمل يمكن أن ينجم من أحداث سابقة وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

ب.إلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة ولا يتم الإعتراف به بسبب ما يلي:

- من غير المحتمل أن يتطلب تدفق صادر للموارد لتسديد الإلتزام.
- لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

الأصل المحتمل A Contingent Asset

هو أصل محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة، وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

الإلتزام الإستنتاجي A Constructive Obligation

هو إلتزام ينتج لدى المنشأة في حالة توفر ما يلي:

أ. وجود نمط ثابت من الممارسة السابقة للمنشأة أو السياسة المعلنة لأطراف أخرى، بإنه سيقبل مسؤوليات معينة، أي أن المنشأة تتعهد للعملاء أو للغير بأنها ستلتزم بتنفيذ إلتزامات معينة. مثل قيام إحدى الشركات النفط بالتعهد من خلال التصريحات عن نيتها تنظيف المنطقة المحيطة بالشركة خلال السنة اللاحقة، ودون وجود إلزام قانوني أو تشريعي يجبرها على ذلك.

ب.وجود توقعات من جانب الأطراف الأخرى (سكان المنطقة لمحيطة أو المتضررين من التلوث البيئي) بأن المنشأة ستنفذ هذه التعهدات.

العقد المثقل بالأعباء An Onerous Contract

هو العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية التي يتوقع إستلامها بموجبه.

إعادة الهيكلة A Restructuring

هي برنامج تقوم الإدارة بتخطيطه وتسيطر عليه، ويؤدي إلى تغيرات جوهرية في نطاق عمل المنشأة أو طريقة تنفيذ العمل.

5. المخصصات Provisions

1.5 ماهية المخصص

يمثل المخصص إلتزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين، وبالتالي فإن الإلتزامات المحددة مثل الذمم الدائنة لا تعتبر مخصصات. وبالتالي فإن مجمع إهتلاك الأصول ومخصصات الديون المشكوك فيها لا تعتبر مخصصات (كما هو سائد في بعض الدول) وفق مفهوم هذا المعيار، وإنما حسابات مقابلة لأصول.

2.5 شروط الإعتراف بالمخصص

يجب الإعتراف بالمخصص عند تلبية جميع الشروط التالية:

أ. عندما يكون لدى المنشأة إلتزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق.

ب.من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع إقتصادية لتسديد الإلتزام التعاقدي.

ج. إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الإلتزام بموثوقية.

وينتج الإلتزام الحالي عن حدث سابق ناتج عن إلتزام قانوني أو إلتزام إستنتاجي وينتج الإلتزام القانوني من وجود عقد مثل عقد ضمان ما بعد البيع، والإلتزام الإستنتاجي من الممارسات السابقة للمنشأة التي تشير إلى إلتزام المنشأة بتعهداتها المعلنة للعملاء أو للغير (دون وجود عقد).

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) بخصوص إعداد المخصصات ما يلي:

1. للإعتراف بالمخصص يجب أن يكون من المحتمل حدوث تدفق صادر للموارد الإقتصادية في المستقبل، ويشير مفهوم "محتمل" لأغراض هذا المعيار إلى أن إحتمالية حدوث التدفق الصادر مثل دفع مبالغ نقدية في المستقبل إحتمالية مرجحة، وتعني إحتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر مرجحة بما يعني "أن إحتمالية حدوثة مرجح أكثر من عدم حدوثه" أي فرص حدوثه تتجاوز نسبة 50%.
2. يتم الإعتراف بقيمة المخصص من خلال تحديد أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام التعاقدي الحالي بتاريخ إعداد القوائم المالية من خلال الإعتماد على الخبرة السابقة أو من الخبراء القانونيين أو الفنيين، وإذا كانت عملية تحديد المبلغ المطلوب لتسديد الإلتزام غير موثوقة، ففي هذه الحالة لا يتم الإعتراف بمخصص وإنما يتم الإفصاح عن مطلوبات محتملة (طارئة).
3. يتم الأخذ بعين الإعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي وقبل إصدار القوائم المالية عند تقدير مبلغ المخصصات أو الإفصاح المتعلق بالمطلوبات المحتملة.
4. عند تحديد أفضل تقدير لمبلغ المخصص يتم تحديد إحتمالات تكبد النفقات المستقبلية من خلال إحتساب القيمة المتوقعة في حالة وجود العديد من الإحتمالات الممكن حدوثها.
5. إذا كان للقيمة الزمنية للنقود تأثير مهم من خلال دفع المبالغ المحتمل تكبدها مستقبلاً بعد فترة طويلة و/أو كانت معدلات الفائدة مرتفعة يتم إحتساب المخصص بالقيمة الحالية للإلتزام المتوقع تكبده.

ومن الأمثلة الأكثر شيوعاً على المخصصات ما يلي:

- مخصص ضمان (كفالة) المنتج أو الخدمة المقدمة.
- مخصص عروض وهدايا دعائية.
- مخصص تعويضات قضايا مقامة على الشركة.
- مخصص كوبونات أكشط واربح.
- وجود كوبونات جوائز نقدية أو عينية داخل السلعة، مثل الكوبونات الموجودة داخل أكياس السكر والأرز وغيرها مما يتطلب إعداد مخصصات.
- قيام بعض مراكز التسوق باجراء سحوبات على أرقام تذاكر الدخول للعملاء.
- نقاط المسافر الدائم التي تعرضها العديد من شركات الطيران حيث تقدم تذاكر مجانية أو خصومات عند تجميع عدد محدد من النقاط.

مثال (1)

تقوم الشركة العربية ببيع أجهزة حاسوب ويتم منح العملاء كفالات لمدة سنة من تاريخ البيع، وخلال عام 2014 باعت الشركة العربية 400 جهاز حاسوب، ومن الخبرة السابقة للشركة فإن:

- 40% من الأجهزة المباعة لا يتم إعادتها من قبل العملاء لإجراء صيانة ضمن فترة الكفالة.
- 50% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة بسيطة لها ضمن فترة الكفالة.
- 10% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة جوهرية لها ضمن فترة الكفالة.

تبلغ تكلفة الصيانة البسيطة للجهاز 50 دينار، وتكلفة الصيانة الجوهرية 100 دينار.

المطلوب: إحسب مبلغ مخصص الكفالات الواجب تكوينه في 2014/12/31.

حل مثال (1)

القيمة المتوقعة لمخصص الكفالات

= (400× 40% × 0) +(400×50% × 50)+ (400× 10% × 100)

= 14000 دينار

14000		من حـــ/ مصروف الكفالات (ضمان السلعة) 2014/12/31
	14000	إلى حـــ/ مخصص كفالات المبيعات
		(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

مثال (2)

- خلال عام 2010 باعت الشركة الدولية لتجارة السيارات 60 سيارة بسعر 12000 دينار /سيارة. وتقدم الشركة ضمان صيانة السيارات مجاناً لمدة ىسنتين من تاريخ البيع.
- ووفقاً لتقديرات الشركة فإن تكلفة صيانة السيارة خلال فترة الضمان تبلغ بالمتوسط 300 دينار شاملة أجور التصليح وقطع الغيار.
- وقد بلغت تكاليف الصيانة الفعلّية التي تحملتها الشركة والمتعلقة بالسيارات المباعة 4000 دينار و5000 دينار و8300 دينار للأعوام 2010 و2011 و2012 على التوالي.

المطلوب: إثبات قيود اليومية المتعلقة بعملية البيع والضمان خلال الفترات من 2010 – 2012 وفقاً لأسلوب أساس الإستحقاق وبموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

حل مثال (2)

– **إثبات عملية البيع عام 2010:**

720,000		من حـــ/ الصندوق أو (البنك)
	720,000	إلى حـــ/ المبيعات
		بيع 60 سيارة بسعر 12000 دينار للسيارة

– **إثبات مصروف الصيانة الفعلي لعام 2010:**

4000		من حـــ/ مصروف ضمان الصيانة
	4000	إلى حـــ/ الصندوق أو مخزون قطع غيار ....إلخ
		(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

– **إعداد المخصص نهاية عام 2010:**

إجمالي مصروف الضمان المقدر = 60 × 300 = 18000 دينار

وقد تم دفع 4000 دينار منها خلال عام 2010 وبالتالي فإن قيمة المخصص الواجب إعداده لمبيعات السيارات خلال عام 2010 هو:

قيمة المخصص = التكاليف الكلية المقدرة – التكاليف الفعليّة

= 18000 – 4000

= 14000 دينار

ويتم إعداد القيد التالي لتكوين المخصص نهاية 2010:

14000		من حـــ/ مصروف ضمان الصيانة	2010/12/31
	14000	إلى حـــ/ مخصص ضمان الصيانة	
		(إثبات مصروف الصيانة المقدرة لمبيعات 2010)	

وتظهر مصاريف ضمان الصيانة في بيان الدخل ضمن المصاريف البيعية.

– **القيود المحاسبية لعام 2011:**

إثبات تكاليف الصيانة الفعليّة:

5000		من حـــ/ مخصص ضمان الصيانة –2011
	5000	إلى حـــ/ الصندوق أو مخزون قطع غيار ....إلخ
		(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

– **القيود المحاسبية لعام 2012:**

إثبات تكاليف الصيانة الفعليّة:

8300		من حـــ/ مخصص ضمان الصيانة-2012
	8300	إلى حـــ/ الصندوق أو مخزون قطع غيار ....إلخ
		(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

وعند إنتهاء فترة الضمان يتبقى رصيد بقيمة 700 دينار (14000-5000-8300)، ويعتبر هذا الرصيد فرق ناتج عن استخدام التقديرات المحاسبية لمخصص الضمان ويتم معالجته كإيراد لعام 2012، بالقيد المحاسبي التالي:

700		من حـــ/ مخصص ضمان الصيانة-2011 2012/12/31
	700	إلى حـــ/ وفورات في مخصص ضمان الصيانة – ملخص الدخل
		(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

أما إذا كانت مصاريف الصيانة الفعليّة لعام 2012 أكبر من المصاريف المتوقعة يعترف بالفرق كمصروف إضافي لعام 2012.

مثال (3)

في 2010/4/1 بدأت الشركة المركزية لتجارة الأجهزة الكهربائية حملتها الترويجية لبيع 2000 وحدة من المكانس الكهربائية الحديثة، وذلك من خلال وضع 2000 كوبون (أكشط واربح) داخل عبواتها يربح منها 200 كوبون فقط جائزة نقدية مقدارها 250 دينار للجائزة. وتقدر الشركة صرف 90% من الجوائز فقط.

وبافتراض أن الشركة باعت كافة الأجهزة لتجار التجزئة خلال عام 2010 وصرفت 120 جائزة عام 2010، كما تم صرف 50 جائزة خلال عام 2011 وانتهى العرض.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بالجوائز النقدية وتكوين المخصص اللازم.

حل مثال (3)

– **قيمة الجوائز المصروفة خلال عام 2010 =120 ×250 =30000 دينار**

30000		من حـــ/ مصروف الحملة الترويجية 2010/12/31

	30000	إلى حـــ/ الصندوق
(إثبات مصروف الجوائز لعام 2010)		

– **إعداد قيد التسوية بتاريخ 2010/12/31:**

بموجب تقديرات الشركة، فإن 90% من الجوائز تصرف للمستهلكين أي 180 جائزة (200×90%)، أي يتوجب إعداد مخصص بالجوائز المتوقع صرفها في الفترة المالية التالية 60 جائزة (180–120).

وبما قيمته 60× 250 دينار = 15000 دينار.

15000		من حـــ/ مصروف الحملة الترويجية 2010/12/31
	15000	إلى حـــ/ مخصص جوائز الحملة الترويجية

– **قيد صرف الجوائز خلال عام 2011 وإقفال المخصص:**

تم صرف 50 جائزة خلال عام 2011 وبما قيمته 50×250=12500 دينار.

15000		من حـــ/ مخصص الحملة الترويجية
	12500	إلى حـــ/ الصندوق 250 × 50
	2500	حـــ/ وفورات مصروف الحملة الترويجية – جوائز نقدية

3.5 مخصص العقود المثقلة بالإعباء Onerous Contracts

يتطلب هذا المعيار الإعتراف بمخصص محدد بموجب عقد تنفيذي "مثقل بالإلتزامات" والعقد المثقل بالإلتزامات الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي رقم (37) هو العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية. وعلى سبيل المثال، إذا أبرمت الشركة العالمية إتفاقية مع شركة أخرى لمدة سنتين للإستفادة من حقوق نشر مجلد معين مقابل مبلغ 50000 دينار. وقد قررت الشركة العالمية عدم الإستمرار في عملية النشر.

يتوجب على الشركة الإعتراف بمخصص بمبلغ 50000 دينار، نظراً لوجود أعباء مستقبلية لتنفيذ العقد دون وجود منافع مستقبلية من العقد.

مثال (4)

في 2014/1/1 قامت شركة بتعيين خبير إستراتيجي في مجال التسويق بعقد لمدة 3 سنوات، بحيث يتم دفع 60000 دينار سنوياً بداية كل سنة لذلك الخبير.

خلال عام 2014 قررت الشركة بالإستغناء عن خدمات ذلك الخبير.

المطلوب: ما هي المعالجة المحاسبية المتعلقة بحقوق الخبير للعامين 2015 و 2016.

حل مثال (4)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) فإن هذا العقد هو عقد مثقل بالأعباء، ويجب الإعتراف بمخصص عقود مثقل بالأعباء نهاية عام 2014 بمبلغ 120000 دينار. ويتم إعداد القيد التالي:

120000		من حـــ/ مصروف عقود مثقلة بالأعباء –عقد خبير التسويق 2014/12/31
	120000	إلى حـــ/ مخصص عقود مثقلة بالأعباء
		(إثبات دفع المصروفات المتكبدة فعلياً)

4.5 مخصص إعادة الهيكلة Restructuring

تُعرف عملية إعادة الهيكلة بأنها برنامج منظم ومخطط له بشكل محدد وللإدارة السيطرة التامة على مخطط إعادة الهيكلة وتؤدي إعادة الهيكلة إلى تغيير نطاق أعمال المنشأة أو الطريقة التي يتم بها تنفيذ تلك الأعمال. ومن الأمثلة على إعادة الهيكلة بيع خط أعمال أو إيقافه أو إغلاق مواقع العمل في منطقة معينة وتغيير موقع الأنشطة التجارية والتغيرات في هيكل الإدارة مثل تغيير في المسميات الوظيفية وتعديل الوصف الوظيفي بشكل كبير.

وبموجب معيار المحاسبة رقم (37) يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسة المتأثرة بإعادة الهيكلة، والتعويضات المتوقع دفعها للموظفين المتوقع الإستغناء عنهم.

ويتضمن مخصص إعادة الهيكلة التكاليف المباشرة المحتملة عن إعادة الهيكلة ولا يشمل المخصص المبالغ المرتبطة بالأنشطة المستمرة، وتكاليف إعادة تدريب الموظفين، والتسويق، وتكاليف الأنظمة الجديدة.

6. الإلتزامات المحتملة (الطارئة) Contingent Liabilities

تمثل الإلتزامات المحتملة إلتزامات متوقع حدوثها في المستقبل، ويعتمد حدوثها على حدث مستقبلي ناتج عن عملية ماضية وتتصف بما يلي:

أ. درجة إحتمالية التدفق النقدي الصادر غير محتمل بشكل مرجح، أي أن إحتمالية حدوث المدفوعات نتيجة هذا الإلتزام ضئيلة أي أقُل من 50%، أو

ب. لا يمكن تقدير مبلغها بموثوقية، أو

ج. مرتبطة بحدوث أحداث مستقبلية غير مؤكدة و/أو خارجة عن سيطرة الشركة.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) **عدم الإعتراف بالإلتزامات المحتملة (الطارئة)** وإنما يتم الإفصاح عنها فقط في ضمن الإيضاحات والملاحظات المرفقة بالبيانات المالية.

ومن الأمثلة على الإلتزامات المحتملة (الطارئة) ما يلي:

- الدعاوي المقامة ضد الشركة والتي ينطبق عليها أحد الصفات أعلاه (أ، أو ب أو، ج).
- كفالات قروض مصرفية.
- الكفالات المصرفية الصادرة لأطراف أخرى والمكفول بها المنشأة، مثل كفالة حسن التنفيذ وكفالة الصيانة وغيرها.

مثال (5)

كانت هناك قضية مقامة على الشركة الدولية خلال عام 2014 من قبل أحد المنافسين للتعويض بمبلغ 80000 دينار عن أضرار وقعت على ذلك المنافس. وحسب تقديرات الخبراء القانونيين في الشركة الدولية لا يوجد مسؤولية على الشركة الدولية (أي أن إحتمالية دفع تعويضات للعميل في المستقبل ضعيفة).

المطلوب: كيف سيتم معالجة القضية المقامة على المنشأة في 2014/12/31.

حل مثال (5)

في هذه الحالة لا يتم الإعتراف بأي مخصص لمواجهة الإلتزام المحتمل، ويتم الإفصاح فقط عن إلتزامات طارئة في إيضاحات القوائم المالية لعام 2014.

7. الأصول المحتملة Contingent Assets

الأصول المحتملة هي الأصول التي تنشأ من حدث سابق ويتم تأكيد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ولا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل. وتطبيقاً لمبدأ أو مفهوم الحيطة والحذر يتطلب معيار رقم (37) **عدم الإعتراف بالأصل المحتمل**.

على سبيل المثال، إذا رفعت الشركة العربية دعوى قضائية على شركة أخرى (مورد معين) للمطالبة بتعويض بمبلغ 75000 دينار، ويفيد الرأي القانوني بأن هناك إحتمالية مرتفعة للحصول على تعويضات نقدية (أصول محتملة) نتيجة هذه القضية.

في هذه الحالة لا يتم الإعتراف بأي موجودات محتملة، ويتم الإفصاح فقط عن تلك الموجودات في القوائم المالية.

8. الخسائر التشغيلية المستقبلية Future Operating Losses

يمنع معيار المحاسبة رقم (37) الإعتراف بمخصص للخسائر التشغيلية المستقبلية، أي الخسائر المتوقع حدوثها في الفترات القادمة لأنها لا تستوفي معايير الإعتراف بالمخصص. وحيث أن الخسائر المستقبلية هي ليست إلتزامات تعاقدية ناشئة عن أحداث ملزمة سابقة ويمكن تفاديها عن طريق إجراء مستقبلي للمنشأة (مثلاً عن طريق التصرف بالأعمال)، فإنها لا تلبي بصورة واضحة معايير الإعتراف بالمخصصات، ويمكن أن ينطبق عليها معيار المحاسبة رقم (36)، تدني قيمة الموجودات.

9. متطلبات الإفصاح Disclosure

أ. يجب الإفصاح ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- المبلغ الدفتري المسجل في بداية ونهاية الفترة.
- المخصصات المضافة خلال الفترة، بما في ذلك الزيادة على المخصصات الحالية.
- المبالغ المستعملة والتي قيدت على حساب المخصص خلال الفترة.
- المبالغ غير المستخدمة المعكوسة لبيان الدخل (مكاسب تخفيض المخصص) خلال الفترة.
- الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناتج عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم.

ملاحظة: المعلومات المقارنة غير مطلوبة.

ب. يجب أن تفصح المنشأة أيضاً ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- وصف مختصر عن طبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة.
- إشارة إلى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة (وتوضيح الإفتراضات الرئيسة الخاصة بالأحداث المستقبلية).
- مبلغ التعويضات المتوقعة.

ج. ما لم تكن إمكانية التدفق الصادر بعيد الحدوث، يجب الإفصاح في تاريخ قائمة المركز المالي لكل فئة من الإلتزامات المحتملة عن وصف مختصر حول طبيعة الإلتزام المحتمل. وحيثما كان عملياً يجب الإفصاح عما يلي:

- تقدير لأثره المالي.
- إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر.
- إمكانية أي تعويض.

د. حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملاً، يجب أن تفصح المنشأة عن وصف موجز حول طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ قائمة المركز المالي وحيثما يكون عملياً، يجب الإفصاح عن تقييم لتقديراتها المالية.

ه. عندما لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة حول الأصول المحتملة والمطلوبات المحتملة لأنه من غير الممكن القيام بذلك، يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

في بعض الحالات قد يسبب الإفصاح عن بعض هذه المعلومات أو جميعها ضرراً كبيراً بوضع المنشأة في نزاع مع أطراف أخرى حول موضوع المخصص أو الإلتزام المحتمل أو الأصل المحتمل، ففي هذه الحالة لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات بل يجب الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع، مع توضيح حقيقة أن المعلومات لا يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يوجد دعوى قضائية مقامة على شركة الإتحاد بمبلغ مليون دينار خلال عام 2013 ولا زالت منظورة أمام المحكمة حتى نهاية العام المذكور ولكن إحتمالية حدوث التدفق الصادر غير محتملة وفق لرأي المستشار القانوني. فإن الإجراء المتخذ محاسبياً عند إعداد القوائم المالية نهاية 2013 هو:

أ- يتم الإعتراف بمخصص دعاوي قضائية بمليون دينار تطبيقاً للحيطة والحذر

ب- يتم الإفصاح فقط عن الدعوى القضائية والرأي القانوني بالإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

ج- يتم الإعتراف بإلتزامات تعويضات مستحقة القبض

د- يتم الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة

2. واحدة مما يلي يتم الإعتراف بها في القوائم المالية:

أ- الموجودات المحتملة

ب- المخصصات

ج- المطلوبات المحتملة

د- (أ) و (ج) صحيحتان

3. يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة عند توفر الشروط التالية:

أ- إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة

ب- خطة تبين العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها

ج- المواقع الرئيسة المتأثرة بإعادة الهيكلة

د- جميع ما ذكر

4. العقد المثقل بالأعباء هو:

أ- العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية

ب- العقد التنفيذي الذي تساوي فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية

ج- العقد التنفيذي الذي تقل فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية

د- العقد التنفيذي الذي تقل فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة وتستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية

5. واحدة مما يلي ينطبق عليها تعريف المخصص الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (37):

أ- مخصص الديون المشكوك فيها

ب- مجمع إهتلاك المباني

ج- متراكم تدني قيمة الأصول

د- مخصص ضمانات كفالة المنتج

6. تقوم شركة ببيع غسالات ويتم منح العملاء كفالات لمدة سنة من تاريخ البيع، وخلال عام 2011 باعت الشركة 100 غسالة، ومن الخبرة السابقة للشركة فإن:

- **60% من الوحدات المباعة لا يتم إعادتها من قبل العملاء لإجراء صيانة ضمن فترة الكفالة.**
- **35% من الوحدات المباعة يتم إجراء صيانة بسيطة لها ضمن فترة الكفالة.**
- **5% من الوحدات المباعة يتم إجراء صيانة جوهرية لها ضمن فترة الكفالة.**

تبلغ تكلفة الصيانة البسيطة المقدرة للغسالة الواحدة 80 دينار، وتكلفة الصيانة الجوهرية 150 دينار.

فإن مبلغ مخصص الكفالات الواجب تكوينة في 2011/12/31 هو:

أ- 3550 دينار

ب- 5550 دينار

ج- 5650 دينار

د- لا شيء مما ذكر

7. أي مما يلي لا يتم الإعتراف بمخصص لها عند إعداد القوائم المالية نهاية 2011:

أ- إلغاء شركة لعقد مستشار خلال عام 2011 علماً بأن العقد يتضمن حق المستشار بالحصول على راتب يدفع له كل 3 شهور حتى نهاية 2013

ب- قضية مقامة على الشركة خلال عام 2011 ووجود إحتمالية مرجحة لدفع مبلغ قابل للتحديد بموثوقية وبقيمة 50000 دينار

ج- الخسائر التشغيلية المتوقع حدوثها خلال عام 2012

د- (أ) و (ج)

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين التاليين (8-9)

في 2010/3/1 بدأت الشركة العربية لتجارة الأجهزة الكهربائية حملتها الترويجية لبيع 1000 وحدة من المكانس الكهربائية الحديثة، وذلك من خلال وضع 1000 كوبون (أكشط واربح) داخل عبواتها يربح منها 100 كوبون فقط جائزة نقدية مقدارها 300 دينار للجائزة. وتقدر الشركة صرف 95% من الجوائز فقط.

وبافتراض أن الشركة باعت كافة الأجهزة لتجار التجزئة خلال عام 2010 وصرفت 50 جائزة عام 2010، كما تم صرف 48 جائزة خلال عام 2011 وانتهى العرض.

8. بعد إعداد قيد التسوية وإعداد القوائم المالية نهاية 2010، فإن حساب مخصص جوائز الحملة الترويجية سيظهر بمبلغ:

أ- 13500 دينار ضمن الأصول المتداولة
ب- 13500 دينار ضمن الإلتزامات المتداولة
ج- 28500 دينار ضمن الإلتزامات المتداولة
د- 15000 دينار ضمن الإلتزامات المتداولة

9. مجموع مصاريف الحملة الترويجية التي ستظهر في بيان الدخل لعام 2010 ستبلغ:

أ- 15000 دينار
ب- 13500 دينار
ج- 28500 دينار
د- 29400 دينار

10. بدأت شركة الإتفاق في سنة 2013 بيع منتج جديد بكفالة لمدة سنتين وطبقاً لخبرات الشركة السابقة فإن تكاليف الكفالة المقدرة والمتعلقة بالمبيعات هي كما يلي:

السنة الأولى من الكفالة (2%) من المبيعات

السنة الثانية من الكفالة (4%) من المبيعات

فإذا علمت أن المبيعات ومصاريف الكفالة للسنتين 213 و2014 كانت كما يلي:

2013	2014	
400000 دينار	500000 دينار	المبيعات
7000	25000 دينار	مصاريف الكفالة الفعليّة

فإن رصيد مخصص ضمان السلع المباعة نهاية 2014 سيظهر بالميزانية بمبلغ:

أ- 32000 دينار
ب- 27000 دينار
ج- 22000 دينار
د- 19000 دينار

التمرين الثاني:

تبيع شركة الشرق أجهزة كهربائية وتمنح لعملائها ضمان (كفالة) بيع لمدة سنة، وقد بلغت مبيعات الشركة خلال عام 2010 ما قيمته 50000 دينار، ومن خبرة الشركة تقدر مصاريف الصيانة التي يتم تكبدها 5% من قيم المبيعات. وخلال عام 2011 تم تكبد مصاريف صيانة للأجهزة المباعة خلال عام 2010 بمبلغ 2300 دينار.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بالكفالة (ضمان) الأجهزة المباعة لعام 2010 والمصاريف المتكبدة عام 2011.

التمرين الثالث:

تمنح شركة سي بي سي عقد ضمان للأجهزة التي تبيعها للعملاء لمدة 3 سنوات ضد عيوب التصنيع، وتقدر الشركة تكاليف الصيانة خلال فترة الضمان بنسبة 2% من المبيعات في سنة البيع، و4% و 6% من المبيعات في السنوات اللاحقة. وبلغت مبيعات الشركة وتكاليف الصيانة خلال فترة الضمان للسنوات 2009، 2010، 2011 كما يلي:

السنة	المبيعات	تكاليف الصيانة (الضمان) الفعليّة
2009	250000 دينار	10000 دينار
2010	500000 دينار	20000 دينار
2011	750000 دينار	30000 دينار
المجموع	**1500000 دينار**	**60000 دينار**

المطلوب: احسب رصيد حساب مخصص الضمان (الصيانة) الواجب ظهوره في قائمة المركز المالي في 2011/12/31.

التمرين الرابع:

عدّد شروط الإعتراف بالمخصص وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

التمرين الخامس:

عرّف المطلوبات المحتملة وبيّن خصائصها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	ب	د	أ	د	أ	ج	ب	ج	ج

إجابة التمرين الثاني:

1. بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في 2011/12/31 يتم احتساب مصاريف الكفالة (الضمان) المقدر حدوثها وكما يلي:

مصروف الكفالة (الضمان) = إجمالي المبيعات × نسبة المصاريف المقدر تكبدها

= 50000 × 5%

= 2500 دينار

2500		من حـــ/ مصروف الكفالات (ضمان السلعة) 2011/12/31
	2500	إلى حـــ/ مخصص كفالات المبيعات
		(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

2. إثبات المصاريف المتكبدة فعلياً للوفاء بالكفالة (ضمان السلعة) خلال عام 2012:

2300		من حـــ/ مخصص كفالات المبيعات
	2300	إلى حـــ/ الصندوق
		(إثبات دفع المصاريف المتكبدة فعلياً)

إجابة التمرين الثالث:

= المبيعات × مصاريف الصيانة الإجمالية المقدرة

= 1500000 × 12% (2% + 4% +6%)

= 180000 دينار

رصيد مخصص ضمان السلع المباعة والذي يعرض كإلتزام في قائمة المركز المالي =

180000 دينار – 60000 دينار = 120000 دينار

إجابة التمرين الرابع:

يجب الإعتراف بالمخصص عند تلبية جميع الشروط التالية:

أ. عندما يكون لدى المنشأة إلتزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق.

ب.من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع إقتصادية لتسديد الإلتزام التعاقدي.

ج. إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الإلتزام بموثوقية.

إجابة التمرين الخامس:

تمثل الإلتزامات المحتملة إلتزامات متوقع حدوثها في المستقبل، ويعتمد حدوثها على حدث مستقبلي ناتج عن عملية ماضية وتتصف بما يلي:

أ. درجة إحتمالية التدفق النقدي الصادر غير محتمل بشكل مرجح، أي أن إحتمالية حدوث المدفوعات نتيجة هذا الإلتزام ضئيلة أي أقل من 50%، أو

ب.لا يمكن تقدير مبلغها بموثوقية، أو

ج.مرتبطة بحدوث أحداث مستقبلية غير مؤكدة و/أو خارجة عن سيطرة الشركة.

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة
الفصل الثامن: معيار المحاسبة الدولي رقم (16)
الممتلكات والمباني والمعدات
Property, Plant and Equipment

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمباني والمعدات".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمباني والمعدات".
3. توضيح الشروط الواجب توفرها للإعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمباني والمعدات.
4. بيان التكاليف التي يجب تحميلها للممتلكات والمباني والمعدات عند تملكها.
5. بيان التكاليف التي تعتبر تكاليف غير مباشرة ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل وبالتالي عدم تحميلها للممتلكات والمباني والمعدات عند تملكها.
6. بيان المعالجة المحاسبية لنفقات الصيانة الإيرادية والرأسمالية.
7. شرح للنماذج المستخدمة للقياس اللاحق للممتلكات والمباني والمعدات.
8. عرض للأسس الواجب مراعاتها لإهتلاك الممتلكات والمباني والمعدات.
9. توضح كيفية معالجة الإنخفاض في قيمة الأصل والتعويض عن قيمة ذلك الإنخفاض.
10. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

1. مقدمة

تعمل الأصول الملموسة طويلة الأجل على مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسية، حيث يتم استخدام هذه الأصول في تسيير أعمال المنشأة أي في عمليات إنتاج أو توريد البضائع والخدمات، أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، وتكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كان طبيعة عملها من وجود أحد بنود الممتلكات والمباني والمعدات. والتي يطلق عليها في كثير من الأحيان الأصول الثابتة وبما أن هذه الأصول تقدم منافع إقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة واحدة، يتم رسملة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على مدار عمرها الإنتاجي وهو ما يطلق عليه الإهتلاك وبما ينسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة إستخدام هذه الأصول، وهذا ما يبرر وجود العديد من طرق الإهتلاك كطريقة القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدات النشاط وغيرها من الطرق.

ويبين هذا المعيار كيفية المحاسبة عن تلك الأصول عند الإقتناء، وعند وجود إضافات عليها، وفي حالة مبادلتها، أو الإستغناء عنها بالمبادلة أو البيع وكيفية إهتلاكها وغيرها من العمليات المتعلقة بتلك الأصول.

2. هدف ونطاق المعيار Objective & Scope

1.2 هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمباني والمعدات ويشمل ذلك توقيت الإعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة (الدفترية) وتحديد أعباء الإهتلاك وخسائر الإنخفاض في القيمة الواجب الإعتراف بها وكذلك بيان متطلبات الإفصاح.

2.2 نطاق المعيار

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) في المحاسبة عن الممتلكات والمباني والمعدات والتي تشمل التجهيزات والعقارات والأصول المستأجرة بموجب عقد إيجار تمويلي **بإستثناء ما يلي:**

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب (IFRS 5).
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بموجب (IAS 41).
- حقوق التعدين والإحتياطيات المعدنية والموارد غير المتجددة المشابهة، والإعتراف والقياس المتعلقة بموجودات الإستكشاف والتقييم للمعادن والبترول والغاز الطبيعي بموجب (IFRS 6).

إلا أنه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والمباني والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات التعدينية أو الأصول البيولوجية.

3. التعريفات Definitions

العمر الإنتاجي Useful Life

هو عبارة عن الفترة الزمنية التي يتوقع المشروع استخدام الأصل خلالها، أو عدد الوحدات المتوقع إنتاجها نتيجة إستخدام الأصل.

القيمة المتبقية أو الخردة للأصل The Residual Value

هي القيمة التقديرية المتوقع الحصول عليها عند التخلص من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، وتحدد تلك القيمة بالقيمة المقدرة حالياً للأصل كما لو كان الأصل حالياً في العمر والحالة المتوقعة في نهاية العمر الإنتاجي له (قيمة الأصل كما لو كان اليوم خردة).

القيمة القابلة للإهتلاك Depreciable Amount

هي عبارة عن تكلفة تملك الأصل مطروحاً منها القيمة المتبقية (الخردة) المقدرة في نهاية عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة Fair Value

هي المبلغ الذي سيتم إستلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الإلتزام في عملية إعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم (انظر معيار (IFRS13)).

الإهتلاك Depreciation

هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهتلاك للأصل على مدار عمره الإنتاجي المتوقع.

القيمة المرحلة

هي عبارة عن تكلفة تملك الأصل مطروحاً منها مجمع الإهتلاك ومتراكم الخسائر نتيجة انخفاض قيمة الأصل (إن وجدت).

4. الإعتراف بالأصل Recognition

معايير الإعتراف بالأصل

- يجب الإعتراف ببند الممتلكات والمباني والمعدات كأصل عندما يكون من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المنشأة ويمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.
- يجب رسملة أي تكاليف تتوافق مع شروط الإعتراف المذكورة. ومن الملائم تجميع البنود غير الهامة كقيمة فردية (مثل القوالب والأدوات). وفي الواقع العملي تتبنى كثيراً من المنشآت سياسة

محاسبية معينة يتم بموجبها إثبات البنود التي تقل عن قيمة معينة كمصروف تطبيقاً لمفهوم الأهمية النسبية لتجنب التكلفة المفرطة في الحفاظ على السجلات المتعلقة بتلك الأصول وإحتساب إهتلاكه السنوي وغيرها من التكاليف. كما يشير المعيار إلى أنه يمكن أيضاً تطبيق تعريف الأصل ومعايير الإعتراف على قطع الغيار، والتي يتم تسجيلها كمخزون عند شرائها واعتبار الكمية المستخدمة منها خلال الفترة المالية كمصروف. إلا إنه يتم الإعتراف بقطع الغيار الرئيسية ضمن بنود الممتلكات والمباني والمعدات.

- يتم إعتبار مصاريف الإصلاح والصيانة لبند الممتلكات والمباني والمعدات، والتي تحافظ على الحالة التشغيلية العادية للأصل ولا تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل مثل: أجور عمال الصيانة المتعلقة بالأصل وتكلفة قطع الغيار الصغيرة كمصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل.
- عند تكبد نفقات صيانة تؤدي لزيادة العمر الإنتاجي أو تحسين كفاءة عمل الأصل أو تحسين جودة مخرجات الأصل كأن يتم تخفيض نسبة التالف يتم رسملتها كجزء من القيمة المرحلة (الدفترية للأصل) حيث ينطبق تعريف الأصل على تلك النفقات.
- عند القيام بإجراء عمليات صيانة دورية شاملة مثل الصيانة التي تتم للسفن والطائرات كل ثلاث سنوات أو أربع سنوات فإنه يتم رسملة هذه التكاليف وإطفائها على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة، دون تعديل تقديرات عمر الأصل.

مثال (1)

تقوم إحدى شركات الطيران بإجراء صيانة دورية شاملة لطائراتها كل 3 سنوات، وقد قامت في 2012/01/01 بدفع مبلغ 270000 دينار مصاريف صيانة شملت قطع غيار وأجور صيانة.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بمصاريف الصيانة الشاملة خلال عام 2012.

حل مثال (1)

- إثبات تكاليف الصيانة كأصل:

270000		من حـــ/ تكاليف صيانة شاملة – الطائرة	2012/01/01
	270000	إلى حـــ/ النقدية	
		(تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)	

- في نهاية كل عام من الأعوام الثلاثة يتم إطفاء تكاليف الصيانة الشاملة بمبلغ 90000 دينار (3/270000 سنوات).

90000		من حـــ/ مصروف صيانة	2012/12/31
	90000	إلى حـــ/ تكاليف صيانة شاملة- الطائرة (تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)	

يطبق هذا المعيار شروط الإعتراف الرئيسيين المشار إليهما سابقاً على جميع النفقات، ويجب الإعتراف بالتكلفة كأصل إذا إستوفت التكلفة شروط الإعتراف المذكورة. وإذا لم تكن تكلفة الأصل المستبدل قابلة للتحديد بشكل منفصل، فإنه يمكن إستخدام تكلفة الإستبدال كمؤشر على تكلفة البند المستبدل، والذي يجب إستبعاده من تكلفة الأصل.

مثال (2)

قامت شركة النقل السريع بشراء محطة نقل كهربائية من ضمنها قطار كهربائي بمبلغ 200,000دينار والعمر الإنتاجي المقدر لها 10 سنوات. في نهاية السنة السادسة، يتطلب القطار الكهربائي الإستبدال، كون عملية الصيانة الإضافية له غير مجدية كونها تتسبب في توقف العمل في محطة النقل. أما بقية المحطة فهي صالحة للطريق ويتوقع أن تستمر للسنوات الأربعة المقبلة. تبلغ تكلفة القطار الكهربائي الجديد 90,000 دينار.

المطلوب: هل يمكن الإعتراف بتكلفة القطار الكهربائي الجديد كأصل، وما هي المعالجة المحاسبية الواجب إتباعها؟

حل مثال (2)

سيحقق القطار الكهربائي الجديد منافع إقتصادية للشركة وتكون التكلفة قابلة للقياس. لذلك يجب الإعتراف بالبند كأصل. هذا ولم تحدد الفاتورة الأصلية للناقلة تكلفة القطار الكهربائي، إلا أنه يمكن استخدام تكلفة الإستبدال 90,000 دينار كمؤشر (عادةً من خلال الخصم) على التكلفة المحتملة قبل 6 سنوات. فإذا كان معدل الخصم المناسب 5% سنوياً، فإن مبلغ 90,000 دينار المخصوم بشكل رجعي لمدة 6 سنوات يساوي 56,700 دينار [90,000/ $(1,08)^6$]، والذي يتم قيده على حساب الأصل بحيث يتم إضافة تكلفة القطار الكهربائي الجديد بقيمة 90,000 دينار مما ينجم عنه تكلفة جديدة للأصل بقيمة 233,330 دينار (200,000+90,000 – 56,700).

5. القياس عند الإعتراف Measurement at Recognition

1.5 مكونات تكلفة الأصل

يجب قياس بند الممتلكات والمباني والمعدات الذي يستوفي شروط الإعتراف بشكل أولي بسعر تكلفته.

وتشمل التكلفة ما يلي:

- سعر الشراء، إضافة إلى الرسوم الجمركية ورسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير القابلة للإسترداد، يطرح منها الخصم والحسومات التجارية.
- التكاليف المتعلقة مباشرة بوضع الأصل في المكان والظرف اللازمين لإستخدامه بالطريقة التي تستهدفها المنشأة.
- التقديرات المبدئية لتفكيك وإزالة الأصل وإستعادة الموقع إذا كان على المنشأة إلتزام تتكبده عند شراء الأصل أو نتيجة استخدام الأصل.

ومن أمثلة التكاليف المباشرة المنسوبة للأصل ما يلي:

- تكلفة منافع الموظفين المرتبطة بتصنيع الأصل أو شرائه.
- تكلفة إعداد وتهيئة موقع تركيب الأصل.
- تكاليف الإستلام والمناولة الأولية.
- تكاليف تركيب وتجميع الأصل.
- تكاليف إختبار أداء الأصل، ويطرح منها العوائد من بيع أي منتج (عينات من الإنتاج) نتيجة الإنتاج التجريبي.
- تكاليف الإقتراض إلى الحد الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي رقم (23) "تكاليف الإقتراض" المتعلقة برسملة تكاليف الإقتراض للأصل المؤهل للرسملة والذي تشيده المنشأة ويتطلب فترة طويلة لإتمامه.
- الرسوم أو الأتعاب المهنية.

وتشمل التكاليف المتعلقة بالأصول والتي تعتبر تكاليف غير مباشرة، ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل ما يلي:

- تكاليف إفتتاح منشأة أو فرع جديد للمنشأة (وتسمى مصاريف تأسيس ومصاريف ما قبل التشغيل).
- تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة.
- تكاليف الدعاية والترويج والإعلان.
- تكاليف بيع السلعة أو تقديم الخدمة في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين).
- التكاليف الإدارية والعمومية غير المباشرة (الأعباء الإدارية الثابتة).

- التكاليف التي يتم تحملها أثناء فترة تهيئة الأصل للعمل بالطريقة التي حددتها إدارة المنشأة أو لا يتم إستغلاله، أو خلال فترة تشغيل الأصل بأقل من طاقته التشغيلية.
- الخسائر التشغيلية الأولية (مثل الخسائر التي يتم تكبدها حين يزداد الطلب على مخرجات الأصل).
- تكاليف تغيير موقع الأصل أو تكاليف إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

مثال (3)

قامت شركة الفارس الصناعية بتركيب آلات جديدة في قسم الإنتاج. وفيما يلي التكاليف التي تكبدتها الشركة:

- تكلفة الآلات (شاملة الرسوم الجمركية) 100000 دينار
- مصاريف التسليم والمناولة 30000 دينار
- تكلفة إعداد الموقع 10000 دينار
- مصاريف إستشارات لشراء الآلة 5000 دينار
- تكاليف الفائدة المدفوعة للمورد مقابل تأجيل الدفع 10000 دينار
- تكاليف تفكيك الآلات التي سيتم تكبدها بعد 8 سنوات 20000 دينار
- الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري 15000 دينار

المطلوب: ما هي التكاليف التي سيتم رسملتها وإعتبارها ضمن تكلفة الآلات؟

حل مثال (3)

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) يجب رسملة التكاليف التالية كجزء من تكلفة الآلات:

– تكلفة الآلات (شاملة الرسوم الجمركية) – مصاريف التسليم والمناولة – تكلفة إعداد الموقع – مصاريف إستشارات لشراء الآلة – تكاليف تفكيك الآلات التي سيتم تكبدها بعد 8 سنوات	100000 دينار 30000 دينار 10000 دينار 5000 دينار 20000 دينار
تكلفة الآلات	165000 دينار

أما تكاليف الفائدة المدفوعة للمورد مقابل تأجيل الدفع البالغة 10000 دينار لا تعتبر جزء من تكلفة الآلات التي لا تعتبر مؤهلة للرسملة (حيث أن الآلات لا يتم تشييدها من قبل المنشأة ولا تتطلب وقت

طويل لتشييدها – كما ذكر سابقاً) كما أن الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري البالغة 15000 دينار لا تعتبر تكاليف منسوبة مباشرة لإقتناء الأصل ولا يمكن رسملتها ويتم تحميلها على بيان الدخل للفترة التي حدثت فيها.

2.5 قياس تكلفة الأصل

- تقاس تكلفة الأصل بالسعر النقدي المكافئ بتاريخ الإعتراف بالأصل (تاريخ الشراء). وفي حالة تأجيل الدفع إلى فترات تتجاوز شروط الإئتمان أو التسديد العادية، يتم عندها الإعتراف بالفرق بين السعر النقدي المعادل والسعر الإجمالي كتكلفة تمويلية (مصاريف فوائد) خلال فترة الإئتمان أو تأجيل الدفع مالم يتم رسملة تكاليف الفائدة إذا انطبقت متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (23) المتعلق بتكاليف الإقتراض ورسملتها للأصول المؤهلة للرسملة.
- عند مبادلة أصول غير متداولة بعضها ببعض سواء كانت متشابهة أو غير متشابهة، فإنه يتم قياس الأصل الذي تم إستلامه **بقيمته العادلة** أي بالقيمة العادلة للأصل الداخل (المشترى) وبالتالي يعترف بأرباح أو خسائر المبادلة في قائمة الدخل، **بإستثناء الحالتين التاليتين:**
  - إذا كانت عملية التبادل تفتقر للجوهر التجاري (ويقصد بالجوهر التجاري إذا كان شكل التدفقات النقدية من حيث المخاطر والتوقيت والمبلغ للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول أو المتنازل عنه).
  - إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

وفي هذه الحالة يجب قياس الأصل الذي تم شرائه بالقيمة الدفترية المسجلة للأصل الذي تم التخلي عنه (مبادلته)، حيث يكون المبلغ المسجل مساوياً للتكلفة مطروحاً منها الإهتلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

مثال (4)

في 2006/01/01 قامت شركة الصناعات الحديثة بمبادلة معدات تكلفتها 84000 دينار ومجمع إهتلاكها 34000 دينار، بسيارة قيمتها العادلة 60000 دينار.

المطلوب: ما هو ربح أو خسارة عملية المبادلة؟

حل مثال (4)

سيتم مقارنة القيمة العادلة للأصل الوارد (المشترى) أي السيارة مع القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه أي المعدات.

ربح المبادلة = القيمة العادلة للسيارة – القيمة الدفترية للمعدات

= 60000 – (84000 – 34000)

= 10000 دينار

6. القياس بعد الإعتراف

- بعد الإعتراف الأولي ببند الممتلكات والمباني والمعدات، يجب قياس الأصل بإستخدام **نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم**. وعند إختيار المنشأة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة الممتلكات والمباني والمعدات، فمثلاً إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة السيارات فيجب تطبيق نفس السياسة على كافة بنود المركبات والسيارات. أي لا تستطيع المنشأة إختيار بعض السيارات لقياسها بالتكلفة وسيارات أخرى حسب إعادة التقييم الأمر حيث سيؤدي ذلك لأن يكون للأصول المتشابهة أسس قياس مختلفة.
- يتطلب **نموذج التكلفة Cost Model** وبعد الإعتراف الأولي، أن يتم تسجيل الأصل بالتكلفة مطروحاً منها الإهتلاك المتراكم وخسائر تدني (إنخفاض) القيمة.
- يتطلب **نموذج إعادة التقييم Revaluation Model**، وبعد الإعتراف الأولي، أن يتم قياس بنود الممتلكات والمباني والمعدات التي يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية بمبلغ إعادة التقييم أي بالقيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها الإهتلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة.

ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كافٍ لضمان عدم إختلاف المبلغ المسجل (القيمة الدفترية الصافية) Carrying Amount بصورة مادية عن القيمة العادلة.

وتمثل القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمباني والمعدات القيمة السوقية لها بتاريخ إعادة التقييم والتي تكون مبنية على أدلة معتمدة على السوق وتحدد من خلال مقيم مهني محترف، وفي حالة عدم القدرة على تحديد القيمة السوقية العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لتلك الأصول، أو بسبب ندرة بيع تلك الأصول يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل أو القيمة الإستبدالية بعد الإهتلاك.

- تتم إعادة التقييم لبنود الممتلكات والمباني والمعدات سنوياً في حالة وجود إختلاف جوهري أو كبير بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل. أما إذا لم يكن هذا الإختلاف بين القيمتين جوهرياً. فيتم إعادة التقييم **كل ثلاث إلى خمس سنوات** ويعتبر ذلك كافياً، وذلك نظراً لإستقرار أسعار ذلك الأصل.

- إذا أعيد تقييم الأصل فإنه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي له الأصل المُعاد تقييمه، وذلك لتفادي إختيار المنشأة الأفضل أي لعدم تمكين المنشأة من الإنتقائية في إختيار البنود التي إرتفعت قيمتها فقط بهدف تضخيم الأصول وتجميل قائمة المركز المالي، وكذلك لعدم إختلاط أسس التقييم.
- وعند تبني المنشأة لنموذج إعادة التقييم لقياس أحد بنود الأصول الثابتة يتم معالجة حساب مجمع الإهتلاك كما يلي:
  - تعديل مجمع الإهتلاك بما يتناسب مع التغير في القيمة المرحلة (الدفترية) الإجمالية للأصل، بحيث تصبح القيمة المرحلة (الدفترية) للأصل مساوية لمبلغ إعادة التقييم.
  - أو يتم إلغاء مجمع الإهتلاك أو تخفيض قيمته بهدف تخفيض القيمة المرحلة (الدفترية) للأصل لتتساوى مع مبلغ إعادة التقييم (يستخدم عادةً هذا الأسلوب عند إعادة تقييم المباني).

مثال (5)

بلغت تكلفة الآلة في 2013/12/31 قبل إعادة التقييم 120000 دينار ومجمع استهلاكها 20000 دينار بقيمة دفترية 100000 دينار، وبلغت قيمتها العادلة بذلك التاريخ 150000 دينار (إعادة التقييم للمرة الأولى). علماً بأن العمر المتبقي للآلة في 2013/12/31 هو 10 سنوات. علماً بأن الشركة تخضع لضريبة دخل بنسبة 30%.

المطلوب: إعداد قيود إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

حل مثال (5)

نلاحظ أن معدل الزيادة في القيمة العادلة 50% (150000 – 100000) / 100000
وبموجب الطريقة الأولى لإعادة التقييم يتم زيادة كل من التكلفة ومجمع الإهتلاك بنسبة 50%.
أما بالطريقة الثانية فيتم إلغاء مجمع الإهتلاك وزيادة تكلفة الأصل للوصول للقيمة بعد التقييم.
وفيما يلي بيان لذلك:

الطريقة الأولى		الطريقة الثانية
قيمة الآلة (بعد التقييم)	180000[1]	150000
مجمع الإستهلاك	(30000)[2]	(0)

[1] التكلفة المعدلة 120000 × 150% = 180000 دينار.
[2] مجمع الإهتلاك المعدل 20000 × 150 % = 30000 دينار.

صافي القيمة المرحلة 150000	150000
قيود الطريقة الأولى: 60000 من حـ/ الآلة (180000-120000) إلى مذكورين 10000 حـ/ مجمع الإستهلاك (30000-20000) 50000 حـ/ فائض إعادة التقييم من 15000 حـ/ فائض إعادة التقييم 15000 إلى حـ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة[3] (50000×30%)	**قيود الطريقة الثانية:** من مذكورين 20000 حـ/ مجمع الإستهلاك 30000 حـ/ الآلة 50000 إلى حـ/ فائض إعادة من 15000 حـ/ فائض إعادة التقييم 15000 إلى حـ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة (50000×30%)

بتاريخ 2013/12/31 فإن المبلغ المتحقق من الفائض وهو الفرق بين الإستهلاك على أساس مبلغ إعادة التقييم والاستهلاك بناءً على تكلفة الأصل الأساسية هو (الزيادة في قيمة الأصل × نسبة الإستهلاك السنوي أي : 50000 × 10% = 5000 دينار)

ويتم إعداد القيد التالي بعملية التحويل إلى الأرباح المدورة (وفق ماهو مبين تالياً):

5000		من حـ/ فائض إعادة التقييم
	5000	إلى حـ/ الأرباح المدورة

ويتم تكرار هذا القيد لمدة 10 سنوات حتى إنتهاء عمر الآلة.

- عند إعادة تقييم أصل معين يجب إثبات أي زيادة في القيمة الدفترية المسجلة للأصل لفترة مالية ما في حساب "فائض إعادة التقييم" Revaluation Surplus والذي يعرض ضمن مكونات الدخل الشامل الآخر (ضمن قائمة الدخل الشامل) ويضاف التغير إلى الرصيد المتراكم لحساب فائض إعادة التقييم والذي يظهر ضمن **مكونات حقوق الملكية**. وعند إنخفاض قيمة الأصل المُعاد تقييمه في فترة لاحقة وكان هناك إنخفاض في قيمته العادلة يجب عندها تحميل أي إنخفاض في قيمة الأصل بالمدين على حساب فائض إعادة التقييم المتعلق بنفس الأصل. وعندما يتجاوز مبلغ الإنخفاض في القيمة رصيد فائض إعادة التقييم (عندما يصبح رصيد الفائض صفراً) يتم الإعتراف بأية خسائر إضافية في بيان الدخل كخسارة تدني أصول.

[3] بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".

- عندما تزداد القيمة المسجلة (الدفترية) للأصل نتيجة لإعادة التقييم، يجب أن يعترف بالزيادة في بيان الدخل الشامل وحقوق الملكية (متراكم) بإسم فائض إعادة التقييم، ولكن يجب الإعتراف بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما تم الإعتراف به سابقاً كمصروف نتيجة لإنخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل.
- يمكن تحويل فائض إعادة التقييم لحساب الأرباح المحتجزة بإحدى الطريقتين التاليتين:
  - يمكن تحويل الفائض إلى الأرباح المحتجزة، عندما يتم التصرف بالأصل من خلال بيعه أو إلغاء الإعتراف به.
  - كما يمكن تحويل الفرق بين (قيمة مصروف الإهتلاك المحتسب على أساس قيمة إعادة التقييم للأصل وقيمة مصروف الإهتلاك المحتسب على أساس التكلفة) من حساب فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة على مدار الفترة التي يتم إهتلاك بها الأصل.

  ولا يجوز تحويل رصيد فائض إعادة التقييم إلى بيان الدخل.

مثال (6) إعادة تقييم أصول قابلة للاستهلاك مع وجود انخفاض في قيمة الأصل

في 2012/12/31 كان لدى أحد المنشات معدات صافي قيمتها الدفترية 125000 دينار، علماً بأن تكلفتها 140000 دينار ومجمع إهتلاكها في هذا التاريخ 15000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 6 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم المعدات بقيمة عادلة تبلغ 90000 دينار.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم.

حل مثال (6)

35000		حـــ/ خسائر تدني المعدات	2012/12/31
	35000	إلى حـــ/ مجمع خسائر تدني المعدات	

وسيبلغ مصروف الإهتلاك بطريقة القسط الثابت 15000 دينار (6/90000) لعام 2013 فما فوق.

مثال (7) إهتلاك أصول معاد تقييمها

في 2014/12/31 كان لدى أحد الشركات آلات تكلفتها 10000 دينار، وقد تم شراء الآلة في 2014/1/1 وقدر عمرها الإنتاجي 5 سنوات والخردة 1000 دينار ويتم إهتلاكها بطريقة القسط الثابت.

في هذا التاريخ (2014/12/31) تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 9700 دينار. علماً بأن الشركة تخضع لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب: إثبات قيود الإهتلاك وإعادة التقييم.

حل مثال (7)

- قيد الإهتلاك

1800	 1800	من حــ/ مصروف إهتلاك الآلات (10000-1000) ÷5 إلى حــ/ مجمع إهتلاك الآلات	2014/12/31

- قيد إعادة التقييم (10000- 1800) – 9700 = 1500 دينار

1500	 1200 300	من حــ/ مجمع الإهتلاك حــ/ فائض إعادة التقييم حــ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة	2014/12/31

أما مصروف الإهتلاك الجديد فيتم إحتسابه على القيمة المُعاد تقييمها للآلات البالغة 9700 دينار على مدار العمر المتبقي للآلات البالغ 4 سنوات ليصبح الإهتلاك السنوي الجديد 2425 دينار.

7. الإهتلاك Depreciation

1.7 متطلبات معالجة إهتلاك الممتلكات والمباني والمعدات

- يتم إهتلاك بنود الممتلكات والمباني والمعدات بشكل إفرادي ولكل بند يكون له تكلفة هامة مقارنة بإجمالي البند الذي ينتمي له ذلك الأصل بشكل منفصل، ويتم إثبات مصروف هذا الإهتلاك في بيان الدخل ما لم يتم إستخدام الأصل في إنتاج أصل آخر. على سبيل المثال يتم تحميل مصروف إهتلاك المعدات التي تستخدم في عقد الإنشاءات على حساب عقود تحت التنفيذ وليس على بيان الدخل.
- يتم إحتساب إهتلاك الأصل على المبلغ القابل للإهتلاك (التكلفة – قيمة الخردة المقدرة) على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي المتوقع. والعمر الإنتاجي المتوقع للأصل هو الفترة المستخدمة والتي تتحدد من خلال الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات التي يولدها الأصل، وليس العمر الإقتصادي للأصل والتي يمكن أن تكون أطول من العمر الإنتاجي للأصل.
- يتم مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية (الخردة) للأصل سنوياً، ويتم تعديل التقديرات من خلال معالجتها وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والتي تعتبر تغير في التقديرات المحاسبية وبأثر مستقبلي وليس بأثر رجعي على القوائم المالية.
- يتم مراجعة طريقة الإهتلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا حدث تغيير هام في نمط الإهتلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل، يتم تغيير

الطريقة لتعكس التغير في ذلك النمط. وينبغي محاسبة هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

- يتطلب هذا المعيار الإستمرار في إحتساب مصروف الإهتلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز قيمته المتبقية (الخردة). ويعود ذلك لتعريف القيمة المتبقية (الخردة) الوارد أعلاه والذي ينص على أن القيمة المتبقية (الخردة) هي المبلغ المقدر للأصل مطروحاً منها تكاليف التخلص من الأصل المقدرة، والذي يمكن الحصول عليه **حالياً** من التصرف بالأصل إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي. وبالتالي يتجاهل هذا التعريف تأثير التضخم حيث سيكون قيمة الخردة المقدرة للأصل أقل من قيمته العادلة.

أي أن قيمة الخردة المقدرة للأصل هي صافي القيمة المتوقع الحصول عليها حالياً نتيجة بيع الأصل بإفتراض أن الأصل اليوم خردة وعلى وضعه عند إنتهاء عمره الإنتاجي.

- يبدأ إحتساب الإهتلاك عندما يكون الأصل **جاهز للإستخدام بالطريقة** التي تتوافق والمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل.

ويتم إيقاف إحتساب الإهتلاك عند إلغاء الإعتراف بالأصل (بيعه أو التخلي عنه كخردة) أو إعادة تصنيفه على إنه "محتفظ به برسم البيع" أيهما أسبق وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

كما يتم إحتساب الإهتلاك على الأصل حتى لو كان هناك توقف أو إنخفاض أو تراجع في إستخدام الأصل حيث أن المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصول لا تستهلك فقط من خلال الإستخدام ولكن أيضاً من خلال التقادم (بإستثناء عند إتباع طريقة وحدات النشاط حيث يكون مصروف الإهتلاك (صفر) عندما لا يكون هناك إنتاج.

وبالتالي يجب تحديد العمر الإنتاجي بدقة على أساس الإستخدام المتوقع، وبرامج الصيانة، والقدرة المتوقعة، والإنتاج المتوقع، والتقادم، والإكتشافات الفنية أو التجارية، والمتطلبات القانونية.

- عند زيادة قيمة الخردة المتوقعة للأصل عن المبلغ المسجل (القيمة الدفترية) في وقت من الأوقات، يتم إحتساب الإهتلاك بمبلغ (صفر) حتى تقل قيمة الخردة عن القيمة المسجلة أو الدفترية للأصل.

2.7 طرق الإهتلاك Depreciation Methods

يوجد عدة طرق مستخدمة لإحتساب مصروف إهتلاك الأصول الثابتة، حيث تتطلب معايير المحاسبة الدولية إختيار الطريقة المناسبة لكل فئة من فئات الأصول الثابتة وكما هو مبين لاحقاً والثبات في استخدامها. وتشمل هذه الطرق ما يلي:

أ. طريقة القسط الثابت (Straight-line Method).

ب. طرق الإهتلاك المعجل أو المتسارع (Accelerated Depreciation Method) وتشمل:

ب/1- طريقة القسط المتناقص المضاعف (Double Declining Balance Method)

ب/2- طريقة مجموعة أرقام السنين (Sum of Years' Digits)

ج. طريقة النشاط (Activity Method).

وفيما يلي تفصيل لتلك الطرق:

أ. طريقة القسط الثابت Straight-line Method

تعتبر طريقة القسط الثابت من أكثر طرق الإهتلاك استخداماً في الحياة العملية نظراً لسهولتها وبساطتها. وبموجب هذه الطريقة يتم إحتساب القيمة القابلة للإهتلاك (التكلفة – الخردة) ثم تقسم على سنوات العمر الإنتاجي ليخصص لكل سنة من سنوات هذا العمر نفس المبلغ كمصروف إهتلاك.

قسط الإهتلاك السنوي فيحتسب على النحو التالي:

قسط الإهتلاك السنوي = القيمة القابلة للإهتلاك ÷ عدد سنوات العمر الإنتاجي

كما يمكن استخدام المعادلة التالية لإحتساب قسط الإهتلاك السنوي:

مصروف الإهتلاك السنوي = <u>تكلفة الأصل – القيمة المتبقية</u>

العمر الإنتاجي

أو

مصروف الإهتلاك السنوي = (تكلفة الأصل – القيمة المتبقية) × نسبة إهتلاك الأصل السنوي

مثال (8)

في 2010/1/1 اشترت شركة الجود آلة طباعة بمبلغ 22000 دينار. ويتوقع استخدامها في الإنتاج لمدة 4 سنوات تباع بعدها كخردة بمبلغ 2000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد القيمة القابلة للإهتلاك.
2. تحديد مصروف الإهتلاك السنوي وفق طريقة القسط الثابت.
3. إجراء قيود اليومية اللازم لإثبات الإهتلاك لعامي 2010.

حل مثال (8)

1. القيمة القابلة للإهتلاك = 22000 – 2000 = 20000 دينار.

2. مصروف الإهتلاك السنوي = تكلفة الآلة – القيمة المتبقية / عدد سنوات العمر الإنتاجي

مصروف الإهتلاك السنوي = (22000 – 2000) / 4 = 5000 دينار.

ويمكن إعداد كشف الإهتلاك على النحو التالي:

السنة	التكلفة أ	الإهتلاك السنوي ب	مجمع الإهتلاك ج	القيمة الدفترية (أ-ج)
2010	22000	5000	5000	17000
2011	22000	5000	10000	12000
2012	22000	5000	15000	7000
2013	22000	5000	20000	**2000**

ونلاحظ هنا إلى أن القيمة الدفترية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي تساوي دائماً قيمة النفاية.

3. قيود الإهتلاك لعامي 2010:

5000		من حـــ/ مصروف إهتلاك الآلة	2010/12/31
	5000	إلى حـــ/ مجمع إهتلاك الآلة	
		(إثبات إهتلاك الآلة)	

ويتكرر هذا القيد نهاية كل سنة من سنوات عمر الآلة.

ب. طرق الإهتلاك المعجل أو المتسارع Accelerated Depreciation Method

بسبب وجود عيوب لطريقة القسط الثابت للإهتلاك والناجمة عن ارتفاع تكاليف الصيانة والتحديث للأصول خاصة المتطورة تكنولوجيا في السنوات الأخيرة من عمرها، فإن هناك طرقاً تؤدي إلى تحميل السنوات الأولى من استخدام الأصل بأقساط إهتلاك أكبر من السنوات اللاحقة. بمعنى أن الأقساط في السنوات الأخيرة من استخدام الأصل تبدأ بالتناقص تدريجياً مما يؤدي إلى عدالة أكبر في توزيع تكلفة الأصل وبالتالي تكون القوائم المالية المعدة وفقاً لهذه الطرق أكثر عدالة وأكثر تعبيراً عن نمط المنافع المجسدة في الأصل الثابت من الطرق الأخرى. وعليه فإن طرق الإهتلاك المعجل أكثر إتساقاً مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. وفيما يلي بيان بأهم طرق الإهتلاك المعجل.

ب/1- طريقة القسط المتناقص المضاعف Double Declining Balance Method

بموجب هذه الطريقة فإن الفترة المالية الأولى من استخدام الأصل تحمل بالقسط الأكبر من الإهتلاك ذلك لأن هذه الفترة هي المستفيد الأكبر من خدمات الأصل. ثم يتناقص مصروف الإهتلاك في الفترات التالية بشكل متوالي.

وللتوصل إلى قسط الإهتلاك السنوي فلا بد من اتباع الخطوات التالية:

- تحديد القيمة الدفترية للأصل في بداية كل سنة من سنوات عمر الأصل (القيمة الدفترية = التكلفة – مجمع الإهتلاك).
- إحتساب نسبة الإهتلاك السنوي = 2/ن   حيث ن: العمر الإنتاجي للأصل.
- إحتساب مصروف الإهتلاك = نسبة الإهتلاك × القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة.

ومن الجدير ذكره أن قسط إهتلاك السنة الأخيرة تبعاً لهذه الطريقة يتمثل بالقيمة الدفترية للأصل في بداية هذه السنة (السنة الأخيرة) مطروحاً منها قيمة النفاية.

مثال (9)

في 2010/1/1 اشترت شركة الجود آلة طباعة بمبلغ 22000 دينار. ويتوقع استخدامها في الإنتاج لمدة 4 سنوات تباع بعدها كخردة بمبلغ 2000 دينار.

المطلوب: احسب مصروف الإهتلاك لكل سنة من سنوات عمر الأصل باستخدام طريقة القسط المتناقص المضاعف.

حل مثال (9)

بموجب طريقة القسط المتناقص المضاعف يتم تحديد نسبة الإهتلاك السـنوية = 2/ن = 4/2 = 50% من القيمة الدفترية للأصل بداية كل سنة. ويكون جدول الإهتلاك كالتالي:

السنة	القيمة الدفترية في بداية السنة	معدل الإهتلاك	قسط الإهتلاك السنوي	مجمع الإهتلاك في نهاية الفترة	القيمة الدفترية نهاية السنة =التكلفة – مجمع الإهتلاك
2010	22000*	%50	11000	11000	11000
2011	11000	%50	5500	16500	5500
2012	5500	%50	2750	19250	2750
2013	2750	%50	750**	20000	2000

ملاحظات على الجدول:

* القيمة الدفترية في بداية الفترة = تكلفة الأصل – مجمع الإهتلاك

= 22000 – صفر = 22000 دينار

** أما مصروف الإهتلاك في السنة الأخيرة = القيمة الدفترية بداية السنة الأخيرة – قيمة النفاية المقدرة

= 2750 – 2000

= 750 دينار

مثال (10) إحتساب الإهتلاك عند تملك أصل خلال السنة المالية

استخدم البيانات الواردة في المثال رقم (9) السابق مع افتراض أن الآلة قد تم شرائها في 2010/10/01 وأن السنة المالية للشركة تنتهي في 12/31 من كل عام.

المطلوب: باستخدام طريقة مجموع القسط المتناقص المضاعف، احسب مصروف الإهتلاك للأعوام 2010، 2011، 2012، 2013، 2014.

حل مثال (10)

من الجدول الوارد في حل المثال رقم (9) نجد أن مصروف الإهتلاك السنوي بطريقة القسط المتناقص المضاعف بلغ للسنوات الأربع من عمر الأصل كما يلي:

السنة	1	2	3	4
الإهتلاك السنوي	11000	5500	2750	750

- مصروف إهتلاك عام 2010 عن 3 شهور (10/1–12/31) = 11000 × 12/3
  = 2750 دينار
- أما إهتلاك عام 2011 فيمكن تقسيمه إلى قسمين، القسم الأول هو إهتلاك عن 9 شهور الأخيرة من السنة الأولى لعمر الأصل والقسم الثاني هو الإهتلاك عن 3 أشهر من العام الثاني للأصل ويحدد كالتالي:

إهتلاك 9 شهور من العام الأول للأصل: 11000 × (9 ÷12)	8250 دينار
يضاف: إهتلاك عن 3 أشهر من العام الثاني للأصل 5500 × (3÷12)	1375 دينار
الإهتلاك الذي يخص عام 2011	9625 دينار

ويمكن تلخيص إحتساب مصروف الإهتلاك للسنوات المالية كما يلي:

السنة المالية	مصروف الإهتلاك	
إهتلاك عام 2010	12/3 × 11000	= 2750 دينار
إهتلاك عام 2011	12/9 × 11000 12/3 × 5500	= 9625 دينار
إهتلاك عام 2012	12/9 × 5500 12/3 × 2750	= 4812.5 دينار
إهتلاك عام 2013	12/9 × 2750 12/3 × 750	= 2250 دينار
إهتلاك عام 2014	12/9 × 750	= 562.5 دينار
	رصيد مجمع الإهتلاك	**20000 دينار**

ب/2- طريقة مجموعة أرقام السنين Sum of Years' Digits

كما هو الحال في طريقة القسط الثابت المضاعف فإن مصروف الإهتلاك يكون بموجب طريقة مجموع أرقام السنين في السنة الأولى هو الأكبر ثم يبدأ بالتناقص ولكن بحدة أقل من طريقة القسط المتناقص المضاعف.

ويتم إحتساب مصروف الإهتلاك بموجب هذه الطريقة كما يلي:

- إحتساب مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل: يتم جمع أرقام السنوات (1+2+3 ...... إلخ)
يحسب مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل بإتباع المعادلة التالية:

$$\text{مجموع أرقام السنين} = \frac{\text{ن (ن + 1)}}{2}$$

حيث (ن) تمثل عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- إحتساب معدل أو نسبة الإهتلاك السنوي، وتكون هذه النسبة **متغيرة** على مدى سنوات العمر الإنتاجي

$$\text{معدل الإهتلاك السنوي} = \frac{\text{عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة}}{\text{مجموع أرقام السنين}}$$

- تحديد القيمة القابلة للإهتلاك: تأخذ هذه الطريقة قيمة النفاية بعين الإعتبار عند تحديد قسط الإهتلاك وبالتالي فإن القيمة القابلة للإهتلاك تساوي:

القيمة القابلة للإهتلاك = تكلفة الأصل – قيمة النفاية.

وتكون هذه القيمة **ثابتة** على مدى سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- ويتم إحتساب مصروف الإهتلاك باستخدام المعادلة التالية:

مصروف الإهتلاك = القيمة القابلة للإهتلاك × نسبة الإهتلاك

مثال (11)

في2009/01/01 اشترت شركة الوفاق جهاز فحص الجودة تكلفته 64000 دينار، يتوقع أن يستخدم لمدة 5 سنوات يباع بعدها كخردة بقيمة 4000 دينار، وتستخدم الشركة طريقة مجموع أرقام السنين.

المطلوب: إحتساب معدلات الإهتلاك السنوية وكذلك أقساط الإهتلاك على مدار عمر الجهاز واعداد جدول يوضح ذلك.

حل مثال (11)

1. مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل = 1+2+3+4+5 = 15 أو

مجموع أرقام السنين = $\frac{5\ (5 + 1)}{2}$

= 15

السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	السنة الرابعة	السنة الخامسة
$\frac{5}{15}$	$\frac{4}{15}$	$\frac{3}{15}$	$\frac{2}{15}$	$\frac{1}{15}$

2. معدلات الإهتلاك خلال سنوات العمر الإنتاجي للأصل:

معدل الإهتلاك السنوي = $\frac{\text{عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة}}{\text{مجموع أرقام السنين}}$

3. القيمة القابلة للإهتلاك = 64000 – 4000 = 60000 دينار.
4. قسط الإهتلاك السنوي = 60000 × معدل الإهتلاك السنوي.

ويكون جدول الإهتلاك كما يلي:

السنة	القيمة القابلة للاهتلاك أ	معدل الإهتلاك السنوي ب	مصروف الإهتلاك السنوي = أ × ب	مجمع الإهتلاك ج	القيمة الدفترية نهاية كل سنة (64000 – ج)
2009	60000	15/5	20000	20000	44000
2010	60000	15/4	16000	36000	28000
2011	60000	15/3	12000	48000	16000
2012	60000	15/2	8000	56000	8000
2013	60000	15/1	4000	**60000**	**4000**

مثال (12)

بالرجوع إلى بيانات المثال السابق رقم (11) افرض شركة الوفاق اشترت جهاز فحص الجودة في 2009/10/01.

المطلوب: احسب مصروف الإهتلاك للسنوات المالية 2009، 2010، 2011، 2012، 2013، 2014.

حل مثال (12)

هنا تتبع نفس الإجراءات التي في الحالة العملية السابقة ولكن مع الأخذ بعين الإعتبار تداخل السنوات.
وعليه يكون مصروف الإهتلاك كما يلي:

السنة المالية	مصروف الإهتلاك	
إهتلاك عام 2009 3 شهور(10/1–12/31)	20000 × 12/3	= 5000 دينار
إهتلاك عام 2010	20000 × 12/9 16000 × 12/3	= 19000 دينار
إهتلاك عام 2011	16000 × 12/9 12000 × 12/3	= 15000 دينار
إهتلاك عام 2012	12000 × 12/9 8000 × 12/3	= 11000 دينار
إهتلاك عام 2013	8000 × 12/9 4000 × 12/3	= 7000 دينار

إهتلاك عام 2014 9 شهور (1/1-10/1)	4000 × 12/9	= 3000 دينار
	رصيد مجمع الإهتلاك	**60000 دينار**

ج. طريقة النشاط Activity Method

تعتمد طريقة النشاط على إنتاجية الأصول وليس الزمن عند إحتساب الإهتلاك للأصول الملموسة طويلة الأجل، حيث يتم إحتساب الإهتلاك على أساس الوحدات التي يمكن إنتاجها من الأصل أو على أساس عدد ساعات التي يعملها الأصل أو على أي أساس آخر من أسس مقاييس المدخلات. وتعتبر طريقة النشاط أكثر عدالة من أساس الزمن (التي تقوم عليها الطرق الأخرى) لتوزيع التكلفة على الفترات المالية المختلفة التي يستخدم فيها الأصل ذلك لأن الإهتلاك يحسب على الاستخدام الفعلي أي حسب عدد الوحدات المنتجة فعلاً. وتعتبر طريقة النشاط أكثر ملائمة لإهتلاك الأصول التي يتوقف مقدار الإستفادة منها على عامل الاستخدام مثل السيارات والطائرات وبعض أنواع الآلات، كما تتميز هذه الطريقة بسهولة الإحتساب.

وللتوصل إلى مصروف قسط الإهتلاك السنوي تبعاً لطريقة النشاط فلا بد من اتباع الخطوات التالية:

- تقدير وحدات النشاط للأصل خلال سنوات العمر الإنتاجي.
- تحديد القيمة القابلة للإهتلاك.
- تأخذ هذه الطريقة قيمة النفاية بعين الإعتبار عند تحديد قسط الإهتلاك وبالتالي فإن القيمة القابلة للإهتلاك تساوي:

القيمة القابلة للإهتلاك = تكلفة الأصل – قيمة النفاية

- إحتساب معدل أو نسبة الإهتلاك لكل وحدة (وحدة نشاط) كما يلي:

معدل الإهتلاك لكل وحدة = <u>القيمة القابلة للإهتلاك</u>

عدد الوحدات المنتجة

ويكون هذا المعدل ثابت على مدى سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- إحتساب قسط الإهتلاك السنوي (مصروف الإهتلاك)

يمكن إحتساب مصروف الإهتلاك باستخدام المعادلة التالية:

مصروف الإهتلاك = عدد الوحدات المنتجة الفعليّة × معدل الإهتلاك

مثال (13)

في 2009/4/1 اشترت شركة العودة شاحنة بقيمة 54000 دينار يتوقع أن تقطع مسافة 200000 كم خلال عمرها الإنتاجي المقدر ب 4 سنوات، تباع بعدها كخردة بقيمة 4000 دينار. فإذا علمت أن المسافة المقطوعة خلال عمرها الإنتاجي كما يلي:

الفترة الزمنية	المسافة المقطوعة
4/1 –2009/12/31	40000 كم
2010	60000 كم
2011	30000 كم
2012	50000 كم
1/1 –2013/4/1	20000 كم
المجموع	**200000 كم**

المطلوب: إحتساب مصروف الإهتلاك خلال عمر الآلة حسب طريقة النشاط.

حل مثال (13)

1. القيمة القابلة للإهتلاك = 54000 – 4000 = 50000 دينار.
2. معدل الإهتلاك للوحدة = 50000 ÷ 200000 = 0.25 دينار / كم.
3. مصروف الإهتلاك = معدل الإهتلاك للوحدة × المسافة المقطوعة وكما يلي:

الفترة الزمنية	مصروف الإهتلاك
4/1 –2009/12/31	40000 كم × 0.25 = 10000 دينار
2010	60000 كم × 0.25 = 15000 دينار
2011	30000 كم × 0.25 = 7500 دينار
2012	50000 كم × 0.25 = 12500 دينار
1/1 –2013/4/1	20000 كم × 0.25 = 5000 دينار
المجموع	**200000 كم = 50000 دينار**

8. إلغاء الإعتراف بالأصل Derecognition

يتطلب المعيار ما يلي:

- يجب إلغاء الإعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) لأي من الممتلكات والمباني والمعدات عند بيعها أو التبرع بها أو إبرام عقد إيجار تمويلي مع أحد المستأجرين، أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به.

- يمثل الربح أو الخسارة الناجمة عن التصرف أو بيع الأصل بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء كانت نقدية أو عينية بالقيمة العادلة و(القيمة الدفترية للأصل)، ولا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات وإنما كربح.
- يتم الإعتراف بالقيمة العادلة للمقابل المستلم عند التخلص من أي بند من بنود الممتلكات والمباني والمعدات مبدئياً بقيمته العادلة مثل إستلام كمبيالة، بضاعة. وإذا تم تأجيل الدفع يتم الإعتراف بالمقابل المستحق القبض بالسعر النقدي المُعادل، ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل المستلم (ورقة القبض) والسعر النقدي المُعادل كإيرادات فائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (18) "الإيراد"، مما يعكس العائد الحقيقي على المبلغ المستحق القبض.
- عندما تقوم المنشأة التي تقوم ببيع بنود الممتلكات والمباني والمعدات المحتفظ بها لتأجيرها للغير بشكل روتيني في سياق الأنشطة العادية الخاصة بها، تحويل مثل هذه الأصول إلى مخزون بالقيمة الدفترية لها عندما تتوقف عن كونها مؤجرة وتصبح جاهزة للبيع ويجب الإعتراف بمتحصلات البيع كإيراد (مبيعات) بموجب معيار رقم (18). مثل عند قيام شركة تأجير سيارات سياحية بعرض السيارات التي كانت تؤجرها للغير للبيع فإنها تعالج كمخزون وعند بيعها تعتبر إيراد مبيعات سيارات.

9. إنخفاض قيمة الأصل والتعويض عن إنخفاض القيمة

Impairment and Compensation for Impairment

- يتم تحديد فيما إذا إنخفضت أو تدنت Impairment قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمباني والمعدات، ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، إنخفاض قيمة الأصول، والذي يبين كيفية إحتساب وإثبات ذلك الإنخفاض إن وجد كخسارة في بيان الدخل.
- يجب تضمين التعويض من طرف ثالث (شركات التأمين) لبنود الممتلكات والمباني والمعدات التي إنخفضت قيمتها أو تم التنازل عنها في بيان الدخل عندما **يصبح التعويض مستحق القبض.**

10. الإفصاح Disclosure

أ. يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:

- أسس القياس المستخدمة في إحتساب إجمالي المبلغ المرحل (القيمة الدفترية)، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المُرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف.

- طرق الإهتلاك المستخدمة.
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك المستخدمة.
- إجمالي المبلغ المُرحل والإهتلاك المتراكم ورصيد حساب مجمع تدني قيمة الأصول إن وجد في بداية ونهاية المدة.
- التسوية ما بين المبلغ المُرحل في أول الفترة وفي نهايتها مبيناً:
  - الإضافات.
  - الإستبعادات.
  - عمليات تملك شركات أخرى من خلال إندماج الأعمال.
  - الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي قم (36)، إنخفاض قيمة الموجودات، (إن وجدت) وكما هو مبين في معيار رقم (36) لاحقاً.
  - خسائر إنخفاض القيمة (التدني) المُعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم(36)، إن وجدت. ويُقصد بها انخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة الدفترية كما هو مبين في معيار رقم (36) لاحقاً.
  - خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل، والتي تمثل أرباح إستعادة خسائر التدني خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) (إن وجدت).
  - مصروف الإهتلاك للفترة الحالية.
  - صافي فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية.
  - التغيرات الأخرى.

ب. كما يجب أن تفصح البيانات المالية أيضاً عما يلي:

- وجود قيود على ملكية المنشأة للأصول ومبالغها وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المرهونة مقابل الإلتزامات.
- قيمة ونوع التعهدات المتعاقد عليها مع الموردين لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.
- مبلغ المصاريف التي تم رسملتها على حساب الممتلكات والمصانع والمعدات أثناء الإنشاء.
- قيمة التعويض عن الأصول التي إنخفضت قيمتها أو المفقودة أو التي تم التخلي عنها والتي لم يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل في بيان الدخل.

ج. عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح عما يلي:

- تاريخ إجراء عملية إعادة التقييم.

- بيان فيما إذا تم إجراء عملية إعادة التقييم عن طريق مقيم مستقل.
- المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو لم يتم إعادة تقييم الصنف وذلك لكل صنف من الأصول التي تم إعادة تقييمها.
- فائض إعادة التقييم مبيناً حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

11. التفسيرات ذات العلاقة

1.11 التفسير رقم (1) للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة IFRIC Interpretation NO. 1

ينطبق هذا التفسير على التغيرات في قياس أية **إلتزامات حالية لإزالة الأصول** (الممتلكات والمباني والمعدات) مثل وجود إلتزام لإزالة مصنع أو إصلاح التلف البيئي في الصناعات الإستخراجية أو إزالة المعدات. ويتطلب هذا التفسير ما يلي:

أ. إذا تم قياس الأصل باستخدام نموذج التكلفة يتم إضافة الزيادة المقدرة في الإلتزام إلى تكلفة الأصل ويتم خصم النقص المقدر في تكاليف الإزالة من تكلفة الأصل. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ المخصوم لتكلفة الأصل القيمة المسجلة له وإذا نتج عن التعديل بتكاليف الإزالة إضافة أو زيادة لتكلفة الأصل يتم التحقق من وجود التدني بموجب معيار رقم (36).

ب. إذا تم قياس الأصل باستخدام نموذج القيمة العادلة عندها تؤثر التغيرات في الإلتزام على فائض إعادة التقييم أو خسارة التدني المُعترف بها سابقاً على ذلك الأصل. بحيث يتم تحميل الإنخفاض في الإلتزام مباشرة لحساب **فائض إعادة التقييم** (يجعل دائناً)، إلا أنه يجب الإعتراف بالإنخفاض في الإلتزام في **الربح والخسارة** إذا كانت نتيجة إعادة التقييم للفترات السابقة تعكس وجود خسائر تدني.

2.11 التفسير رقم (17) للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: توزيع الأصول غير النقدية على المالكين IFRIC Interpretation 17

- يجب على المنشأة قياس إلتزام توزيع الأصول غير النقدية كأرباح أسهم على مالكيها بالقيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها.
- يجب على المنشأة مراجعة وتعديل القيمة العادلة لأرباح الأسهم المستحقة الدفع (وفق تغيرات القيمة العادلة للأصول المراد توزيعها للمساهمين) مع الإعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة لأرباح الأسهم في حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة) كالتعديل على قيمة التوزيعات وذلك عند إعداد القوائم المالية أو عند التوزيع.

- وعندما تقوم المنشأة بتسوية أرباح الأسهم المستحقة فيجب عليها الإعتراف بالفرق إن وجد بين القيمة المسجلة للأصول الموزعة والقيمة المسجلة لأرباح الأسهم مستحقة الدفع في الربح أو الخسارة.

مثال (14)

في 2014/5/1 قررت الهيئة العامة لشركة الصناعات الحديثة توزيع أصول ثابتة (أجهزة) على مساهميها وبلغت القيمة الدفترية لها 20000 دينار، وبلغت القيمة العادلة للأجهزة 32000 دينار بذلك التاريخ. وبتاريخ التوزيع في 2014/8/1 بلغت القيمة العادلة للأجهزة 40000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتوزيعات.

حل مثال (14)

- **إثبات التوزيعات المستحقة الدفع عند إقرارها في 5/1:**

32000		من حـ/ الأرباح المحتجزة	2014/5/1
	32000	إلى حـ/ توزيعات أرباح عينية مستحقة	

- **إثبات تسوية (تسديد) التوزيعات:**

يتم إعادة تقييم التوزيعات بالقيمة العادلة للأجهزة لتصبح 40000 دينار.

8000		من حـ/ الأرباح المحتجزة	2014/8/1
	8000	إلى حـ/ توزيعات أرباح عينية مستحقة	

- **إثبات تسديد التوزيعات وتحويل الأجهزة للمساهمين:**

40000		من حـ/ توزيعات أرباح عينية مستحقة	2014/8/1
	20000	إلى حـ/ الأجهزة	
	20000	حـ/ أرباح التخلص من الأجهزة (تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)	

3.11 التفسير رقم (18) للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: عمليات نقل الأصول من العملاء IFRIC Interpretation 18

يتطرق هذا التفسير إلى معالجة عمليات نقل الأصول (بنود الممتلكات والمباني والمعدات) من العملاء للمنشأة (أو عند استلام المنشأة نقدية من العميل لشراء أو إمتلاك أصل ثابت) والتي يجب أن تستخدمها المنشأة لربط العميل بشبكة كهرباء مثلاً أو استخدامها لإمداد العميل بسلع أو خدمات معينة. ويتطلب هذا التفسير أن تعترف المنشأة بالأصل المستلم – إذا إنطبق عليه تعريف الأصل– على أنه أحد بنود الممتلكات والمباني والمعدات وأن تقيس تكلفته عند الإعتراف المبدئي بقيمته العادلة مع إثبات إلتزام مقابل تلك الموجودات، ويتم أيضاً إهتلاك تلك الأصول لدى المنشأة بإعتبار أنها خاضعة لسيطرتها.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من التكاليف التالية لا تعتبر جزءاً من تكلفة الآلة:

أ- تكاليف شحن الآلة
ب- تكاليف تركيب الآلة في موقعها
ج- تكاليف إزالة الآلة
د- ثمن القطع المحترقة أثناء تركيب الآلة

2. في حالة استلام تعويضات مالية عن موجودات ثابتة يتم معالجتها كما يلي:

أ- يتم تنزيلها من الموجودات المتعلقة بها في الميزانية العامة
ب- ضمن الإيرادات في بيان الدخل
ج- تسجل كمطلوبات لحين الإنتهاء من إقتناء الموجودات الثابتة
د- ما ورد في (أ) أو (ب) صحيح

3. اشترت منشأة الشرق في 2002/1/1 معدات بتكلفة 72000 دينار أردني. قدر عمرها الإنتاجي 10 سنوات، ونفايتها 12000 دينار. تستهلك المنشأة معداتها حسب طريقة القسط الثابت. أعادت المنشأة تقدير العمر الإنتاجي للمعدات بنهاية 2005 وقبل الإهتلاك لينتهي في 2009/12/31، كما أعادت تقدير قيمة النفاية للمعدات لتصبح 6000 دينار. إن قيمة مصروف الإهتلاك بنهاية 2005 يساوي:

أ- 6000 دينار
ب- 6600 دينار
ج- 9600 دينار
د- 13200 دينار

4. قامت شركة بتغيير طريقة الإستهلاك في 2014/1/1 من القسط الثابت إلى مجموع أرقام السنين وكانت التكلفة الأصلية للأصول 420000 دينار إشترتها في 2012/1/1 والعمر الإنتاجي لها 6 سنوات ومعدل ضريبة الدخل 20%. فإن مبلغ التأثير المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية سيكون:

أ- 80000 دينار
ب- 16000 دينار
ج- 64000 دينار
د- 220000 دينار

5. عند مبادلة أصل ثابت بأصل آخر مشابه فإنه يتم:

أ- الإعتراف بأرباح المبادلة فقط
ب- الإعتراف بخسارة المبادلة فقط
ج- الإعتراف بأرباح وخسائر المبادلة
د- لا شيء مما ذكر

6. يتم إستهلاك الموجودات الثابتة المعرضة للإستهلاك في الحالات التالية:

أ- عند إستعمالها
ب- عندما تكون جاهزة للإستعمال وحتى الإستغناء عنها وبالرغم من أنها غير عاملة
ج- عندما تكون جاهزة للإستعمال وحتى الإستغناء عنها شريطة أن تكون عاملة
د- إذ تدنت قيمتها في الميزانية العامة

7. بتاريخ 2001/7/1 اشترت شركة آلة للاستخدام بقيمة 144,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للالة بـــ 6 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بـــ 24000 دينار، تستخدم الشركة طريقة القسط الثابت (Straight Line Method) لتحديد الإهتلاك، فعلى افتراض أصاب تلك الآلة حريق بتاريخ 2004/12/31 وتحطمت نتيجة لذلك الحريق، فإذا كانت الشركة غير مؤمنة على تلك الآلة ضد الحريق فما هي نتيجة ذلك الحريق:

أ- خسارة 50000 دينار
ب- خسارة 74000 دينار
ج- خسارة 24000 دينار
د- خسارة 61400 دينار

8. تملك شركة الإتحاد أسطولاً يتألف مما يزيد عن 50 سيارة و20 شاحنة، ولديها ممتلكات ومصانع ومعدات هامة أخرى تسجلها في دفاترها، قررت الشركة إعادة تقييم ممتلكاتها ومصنعها ومعداتها. أي من هذه البدائل يجب أن تختارها الشركة بموجب معيار المحاسبة رقم (16):

أ- إعادة تقييم صنف كامل من الممتلكات والمباني والمعدات
ب- إعادة تقييم 50% فقط من كل صنف من الممتلكات والمباني والمعدات، حيث أن تلك الطريقة أقل جهداً وأسهل بالمقارنة مع إعادة تقييم جميع الأصول مع بعضها
ج- إعادة تقييم شاحنة واحدة في كل مرة، حيث أنه أسهل من إعادة تقييم جميع الشاحنات مع بعضها
د- يتم إعادة تقييم السيارات دون الشاحنات

9. الخسائر التشغيلية الأولية الناجمة عن تركيب خط إنتاجي جديد يجب معالجتها كما يلي:

أ- تأجيلها وإطفائها على مدى فترة معقولة من الزمن

ب- نقلها إلى الأرباح المحتجزة لأنه من غير المعقول عرضها كجزء من بيان دخل السنة الحالية

ج- رسملتها كجزء من تكلفة المصنع كتكلفة منسوبة مباشرة

د- قيدها كمصروف وتحميلها على بيان الدخل

10. في 2008/1/1 اشترت الشركة الوطنية قطعة أرض بمبلغ 300000 دينار لبناء مكاتب إدارية للشركة. وقد حدثت التكاليف والمتحصلات التالية خلال سنة 2008:

60000 دينار تكلفة هدم بناية قديمة موجودة على قطعة الأرض.

12000 دينار تكلفة رسوم قطعة الأرض والمحاميين.

10000 دينار متحصلاً من بيع مخلفات هدم البناء.

فإن رصيد حـــ/الأراضي في 2008/12/31 للشركة الوطنية هو:

أ- 372000 دينار

ب- 360000 دينار

ج- 362000 دينار

د- 300000 دينار

11. استلمت شركة الكهرباء مبلغ 250000 دينار من أحد المشتركين والذي يملك مصنع في أحد المناطق النائية لتركيب معدات نقل طاقة كهربائية خاصة بذلك المشترك، إن شركة الكهرباء ستقوم بمعالجة هذه الموجودات كما يلي:

أ- إثبات المعدات بالقيمة العادلة ضمن الموجودات غير المتداولة وإثبات إلتزامات بنفس القيمة

ب- إثبات المعدات بالقيمة العادلة ضمن الموجودات غير المتداولة وزيادة حقوق الملكية بنفس القيمة

ج- عدم إظهار المعدات ضمن القوائم المالية لشركة الكهرباء كونها تخص المشترك (المصنع)

د- إثبات تلك المعدات ضمن المخزون

التمرين الثاني:

في 2011/1/1 كان لدى شركة الفارس العربي سيارات تكلفتها التاريخية 50000 دينار ومجمع إهتلاكها في هذا التاريخ 10000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 4 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم

السيارات بقيمة عادلة تبلغ 60000 دينار. تخضع الشركة لضريبة دخل بنسبة 20%. وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت لإحتساب الإهتلاك.

المطلوب:

1. إثبات قيود إعادة تقييم السيارات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).
2. إثبات قيد اليومية الخاص باهتلاك السيارات أعلاه في 2011/12/31.
3. إثبات قيد اليومية في 2011/12/31 والخاص بإطفاء فائض إعادة التقييم.

التمرين الثالث:

في 2008/1/1 اشترت شركة الهدى معدات تكلفتها التاريخية 75000 دينار. وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للمعدات بـــ 5 سنوات، كما قدرت الخردة بقيمة 5000 دينار. في 2011/1/1، قامت الشركة ببرنامج صيانة شامل للمعدات ودفعت مبلغ 25000 دينار، ونتيجة لذلك قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للمعدات بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي إلى 8 سنوات من تاريخ شراء المعدات، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية (الخردة) بمبلغ 8000 دينار. علماً بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت.

المطلوب: ما هو مصروف الإهتلاك السنوي بعد تعديل العمر الإنتاجي للمعدات وتعديل قيمة الخردة؟

التمرين الرابع:

في 2006/1/1 اشترت محلات الأمل آلة بلغت كلفتها 16000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي بأربع سنوات وقيمة الخردة في نهاية العمر الإنتاجي بمبلغ 1000 دينار. وتستخدم محلات الأمل طريقة النشاط للإهتلاك، علماً أنه قدر أن الآلة ستنتج 60000 وحدة خلال عمرها الإنتاجي، وقد كان الإنتاج الفعلي خلال عمرها الإنتاجي كما يلي:

- 20000 وحدة خلال السنة الأولى
- 10000 وحدة خلال السنة الثانية
- 25000 وحدة خلال السنة الثالثة
- 5000 وحدة خلال السنة الرابعة

المطلوب: احسب مصروف الإهتلاك السنوي بطريقة النشاط للسنوات الأربعة.

التمرين الخامس:

في 2007/1/1 اشترت شركة الخليل آلة بمبلغ 62000 دينار ودفعت مبلغ 8000 دينار كمصروفات نقل وتركيب. وقد قدر العمر الإنتاجي للآلة بأربع سنوات تباع في نهايتها الآلة بمبلغ 10000 دينار. وفي 2008/7/1 تم استبدال الآلة بآلة أخرى جديدة، وقد قدرت القيمة العادلة للآلة الجديدة 58000 دينار وقد استلمت شركة الخليل من الطرف الآخر 2500 دينار نقداً خلال المبادلة. علماً أن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت للإهتلاك.

المطلوب: احسب ربح أو خسارة المبادلة وإعداد قيد مبادلة الآلة.

التمرين السادس:

في 2008/1/1 اشترت شركة السلام سيارة بمبلغ 67000 دينار لنقل الموظفين لديها. وقد قدر العمر الإنتاجي للآلة بـــ 6 سنوات تباع في نهايتها السيارة بمبلغ 7000 دينار. وفي 2010/7/1 قامت الشركة بالتبرع بالسيارة لإحدى الجمعيات الخيرية. علماً بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت للإهتلاك.

المطلوب: إعداد قيد التبرع بالسيارة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
الإجابة	د	ب	ج	ج	ج	ب	ب	أ	د	ج	أ

إجابة التمرين الثاني:

إن فائض إعادة التقييم يمثل الفرق بين القيمة العادلة 60000 دينار والقيمة الدفترية للسيارات (50000 – 10000) = 40000 دينار، أي أن فائض إعادة التقييم يبلغ 20000 دينار. وبعد طرح الإلتزامات الضريبية المؤجلة البالغة 4000 دينار (20000×20%) فإن فائض إعادة التقييم بعد أثر الضريبة يبلغ 16000 دينار.

1. **ويتم إعداد قيد إعادة التقييم على النحو التالي:**

10000		من حـــ/ مجمع إهتلاك السيارات	2011/12/31
10000		حـــ/ السيارات	
	16000	إلى حـــ/ فائض إعادة التقييم	
	4000	حـــ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة	

2. **إثبات الإهتلاك السنوي لعام 2011:**

15000		من حـــ/ مصروف إهتلاك الآلات (60000) ÷4	2011/12/31
	15000	إلى حـــ/ مجمع إهتلاك الآلات	

3. **قيد اليومية في 2011/12/31 والخاص بإطفاء فائض إعادة التقييم:**

4000		من حـــ/ فائض إعادة التقييم	(4 ÷ 16000)
	4000	إلى حـــ/ أرباح مدورة	

إجابة التمرين الثالث:

مصروف الإهتلاك السنوي قبل التغير بالتقديرات = (75000−5000)/5 = 14000 دينار

القيمة الدفترية في 2011/1/1 = التكلفة – مجمع الإهتلاك

= 75000 − (3× 14000)

= 75000 − 42000

= 33000 دينار

القيمة الدفترية بعد دفع الصيانة = 33000 + 25000

= 58000 دينار

مصروف الإهتلاك السنوي بعد إعادة التقدير = (القيمة الدفترية – الخردة) / العمر الإنتاجي

=(58000 −8000) /5

= 10000 دينار

إجابة التمرين الرابع:

معدل الإهتلاك للوحدة = (16000−1000) ÷ 60000 = 0.25 دينار / وحدة.

مصروف الإهتلاك = معدل الإهتلاك للوحدة × المسافة المقطوعة وكما يلي:

الفترة الزمنية	مصروف الإهتلاك
السنة الأولى	20000 وحدة × 0.25 = 5000 دينار
السنة الثانية	10000 وحدة × 0.25 = 2500 دينار
السنة الثالثة	25000 وحدة × 0.25 = 6250 دينار
السنة الرابعة	5000 وحدة × 0.25 = 1250 دينار
المجموع	**60000 وحدة = 15000 دينار**

إجابة التمرين الخامس:

القيمة الدفترية للآلة الصادرة في 2008/7/1 = التكلفة – مجمع الإهتلاك

= 70000 − {(70000 – 10000)/4) * 1.5}

= 70000 – 22500

= 47500 دينار

أرباح مبادلة الآلة = (القيمة العادلة للآلة المستلمة + النقدية المقبوضة) – القيمة الدفترية للآلة الصادرة

= (58000 + 2500) − (47500)

= 13000 دينار

وسيتم إعداد القيد التالي:

	من مذكورين	2008/7/1
58000	حـــ/الآلات	
22500	حـــ/ مجمع إهتلاك الآلات – الواردة	
2500	حـــ / النقدية	
	إلى مذكورين	

	70000	حــ / الآلات - الصادرة
	13000	حــ / مكاسب مبادلة الآلة – بيان الدخل

إجابة التمرين السادس:

مجمع الإهتلاك في 2010/7/1 = (67000 – 7000) /6 × 2.5 سنة

= 25000 دينار

مصروف التبرع بالسيارة = القيمة الدفترية للسيارة = 67000 – 25000

= 42000 دينار

25000 42000		من حــ/ مجمع الإهتلاك حــ/ مصروف التبرع بالسيارة	2010/7/1
	67000	إلى حــ/ السيارة	
		(إثبات التبرع بالسيارة)	

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

الفصل التاسع: معيار المحاسبة الدولي رقم (23)

تكاليف الإقتراض

Borrowing Costs

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الإقتراض".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الإقتراض".
3. بيان الشروط الواجب توافرها لرسملة فوائد الإقتراض ولإعتبار الأصل مؤهل.
4. عرض لمكونات تكاليف الإقتراض.
5. شرح الأسس التي تحدد البدء برسملة الفوائد، ومتى يتم تعليقها، ومتى يتم إيقافها.
6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الإقتراض".

1. مقدمة

تعتبر عمليات التمويل من خلال الإقتراض من الأساليب الشائعة التي تلجأ إليها الكثير من الشركات لشراء أصول جاهزة أو تصنيع (تشييد) تلك الأصول. وقد تباينت المعالجات المحاسبية في الممارسة العملية لمعالجة تكاليف الإقتراض، حتى جاء هذا المعيار والذي يضع الأسس المتعلقة بكيفية المعالجة المحاسبية والإفصاحات الخاصة بتكاليف الإقتراض. وقد حدث تعديل جوهري على المعيار خلال شهر آذار من عام 2007 تم بموجبه اعتماد رسملة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة كمعالجة وحيدة وبحيث يصبح هذا التعديل ساري المفعول إعتباراً من 2009/1/1. وتم إلغاء البديل السابق الذي كان يسمح بمعالجة كافة تكاليف الإقتراض كمصروف فترة.

2. المبدأ الأساسي للمعيار Core Principle

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض. حيث تعتبر تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل جزء من تكلفة ذلك الأصل. ويتم الإعتراف بالتكاليف الأخرى كمصروف.

3. نطاق المعيار Scope

يتضمن نطاق المعيار ما يلي:

أ. يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن تكاليف الإقتراض.

ب. يتناول هذا المعيار فقط تكاليف الإقتراض المتعلق بعملية الإقتراض الخارجي ولا يتناول المعيار التكلفة الفعليّة أو المفترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال الممثل في أسهم ممتازة غير المصنفة كإلتزام.

ج. لا يتم تطبيق هذا المعيار على تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى إستملاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة، مثل الأصل البيولوجي (الثروة الحيوانية والزراعية).

وكذلك لا يطبق المعيار على تكاليف الإقتراض المتعلقة بتصنيع أو إنتاج المخزون بكميات كبيرة وعلى أساس متكرر وخلال فترة قصيرة.

4. التعريفات Definitions

تكاليف الإقتراض Borrowing Costs

هي مصاريف الفوائد والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المنشأة فيما يتعلق بإقتراض الأموال.

الأصل المؤهل A Qualifying Asset

هو الأصل الذي يحتاج مدة زمنية طويلة ليصبح جاهزاً للإستخدام المقصود أو البيع.

5. مكونات تكاليف الإقتراض Borrowing Costs Components

يمكن أن تتضمن تكاليف الإقتراض ما يلي:

- الفائدة على حساب السحب على المكشوف لدى البنك والإقتراض قصير الأجل وطويل الأجل.
- إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالإقتراض.
- إطفاء التكاليف الإضافية المتكبدة فيما يتعلق بترتيبات الإقتراض.
- تكاليف التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلية المُعترف بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (17) "المحاسبة عن عقود الإيجار".
- فروقات الصرف الناتجة عن إقتراضات العملات الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه كتعديل لتكاليف الفائدة.

6. الأصول المؤهلة Qualifying Assets

لا تعتبر الأصول الجاهزة للإستخدام المطلوب أو البيع عند شرائها ضمن الأصول المؤهلة كما يحددها المعيار. بل إن الأصول المؤهلة لأغراض هذا المعيار هي الأصول التي تستغرق فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للإستخدام المطلوب. وتتضمن الأمثلة على الأصول المؤهلة ما يلي:

أ. المخزون الذي يتطلب وقتاً طويلاً ليصبح جاهزاً للبيع.

ب. بناء المنشآت الصناعية ومرافق توليد الطاقة الكهربائية.

ج. الممتلكات الإستثمارية مثل العقارات.

د. الأصول غير الملموسة التي يحتاج تطويرها فترة طويلة.

أما الإستثمارات الأخرى وبنود المخزون التي يتم تصنيعها بشكل روتيني أو يتم إنتاجها بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة لا تعتبر أصولاً مؤهلة، كذلك فإن الأصول الجاهزة للاستخدام المستهدف أو البيع فلا تعتبر أصولاً مؤهلة.

7. الإعتراف بتكاليف الإقتراض Recognition

يتطلب هذا المعيار **رسملة تكاليف الإقتراض** المتعلقة بإستملاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل. وتعترف المنشأة بتكاليف الإقتراض الأخرى كمصروفات في الفترة التي تتكبدها بها.

ويكون من الممكن رسملة تكاليف الإقتراض فقط في حال تحقق الشرطين التاليين:

- من المحتمل أن تعود تكاليف الإقتراض (من خلال الأصل) بمنافع إقتصادية مستقبلية على المنشأة.
- من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق.

وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" فإنها تعترف بجزء من تكاليف الإقتراض التي تعوض التضخم خلال نفس الفترة كمصروفات.

8. تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة Borrowing Costs Eligible for Capitalization

أ. عند الإقتراض خصيصاً لبناء أصل معين يتم رسملة تكاليف الإقتراض عن طريق استخدام عملية الحذف أي رسملة تكاليف الإقتراض التي كان من الممكن تجنبها لو لم يتم تكبد نفقات على الأصل المؤهل.

ب. إذا تمت عمليات الإقتراض والتمويل مركزياً ضمن مجموعة من الشركات مثلاً، أو وجود عدة أدوات دين متعددة للإقتراض في هذه الحالات يمكن تطبيق المتوسط المرجح لمعدل الرسملة على النفقات على الأصل المؤهل، ويجب أن لا تتجاوز تكاليف الإقتراض المرسملة في فترة معينة مبلغ تكاليف الإقتراض التي تتكبدها المنشأة خلال تلك الفترة، انظر مثال رقم (1) تالياً.

ج. أي دخل إستثماري ناتج عن إستثمار الأموال الفائضة (غير المستعملة) مؤقتاً من المبلغ المقترض، يتم **معالجته كتخفيض لتكاليف الإقتراض** التي يتم رسملتها على الأصل المؤهل، انظر مثال رقم (1) تالياً.

مثال (1)

قررت الشركة الأوروبية للصناعات بناء مساكن للعاملين لديها في أحد المناطق النائية والتي تستغرق عامين وتبلغ تكاليف البناء 700000 دينار. وحتى تتيح الشركة لنفسها حد أمان معين فقد حصلت الشركة على ثلاثة قروض مجموع قيمتها 800000 دينار واستخدمت مبلغ ال 100000 دينار الإضافي لأغراض تمويل رأس المال العامل لديها. وفيما يلي تفاصيل عمليات الإقتراض:

- قرض بقيمة 150000 دينار بفائدة 6% سنوياً.
- قرض بقيمة 400000 دينار بفائدة 7% سنوياً.
- سندات الشركة 250000 دينار بفائدة 8% سنوياً.

المجموع 800000 دينار

وفي المرحلة الأولى للمشروع كان هناك 300000 دينار من الأموال المقترضة غير مستعملة والتي إستثمرتها الشركة لمدة 6 أشهر وبلغ دخل الفائدة المتعلق بها 7000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23).

حل مثال (1)

1. عند وجود عدة أدوات دين متعددة للإقتراض في هذه الحالات يمكن تطبيق المتوسط المرجح لمعدل الرسملة على النفقات على الأصل المؤهل، ويتم إحتساب المتوسط المرجح لتكلفة الأموال المقترضة كما يلي:

= (200000 × 6%) + (400000 × 7%) + (200000 × 8%) / 800000

= 57000 / 800000

= 7.125% سنوياً

2. إجمالي تكاليف الإقتراض = تكاليف البناء × المتوسط المرجح للفائدة × المدة

= 700000 × 7.125% × 2

= 99750 دينار

3. تكاليف الإقتراض الواجب رسملتها = مصروف الفائدة – دخل الإستثمار للأموال الفائضة مؤقتاً

= 99750 − 7000

= 92750 دينار

في حالة الإقتراض بشكل غير محدد لأصل معين، فيتم إحتساب مبلغ الفائدة لغايات الرسملة بناءً على قيمة النفقات على الأصل وباستخدام المتوسط المرجح لتكاليف الإقتراض للقروض ككل، باستثناء الإقتراض الذي يتم خصيصاً للحصول على أصل مؤهل. ويجب أن لا تتجاوز تكاليف الإقتراض المرسملة في فترة معينة مبلغ تكاليف الإقتراض التي تتكبدها المنشأة خلال تلك الفترة.

مثال (2)

في 2012/1/1 حصلت الشركة العالمية على القروض التالية لمواجهة إحتياجاتها التمويلية:

مبلغ القرض	تاريخ إستحقاق سداد القرض	معدل الفائدة السنوي
500000	2015/7/1	13%
1000000	2014/12/31	9%

وفي 2013/1/1 حصلت الشركة على قرض لمدة 4 سنوات خصيصاً لتمويل بناء مستودعات للشركة بمبلغ 600000 دينار بفائدة 12% سنوياً، وقد استغرقت عملية البناء سنة واحدة (من 2013/1/1 إلى 2013/12/31).

وخلال العام 2013 تم دفع المبالغ التالية كدفعات لتشييد المستودعات:

400000 دينار في 2013/1/1
400000 دينار في 2013/4/1
700000 دينار في 2013/7/1
100000 دينار في 2013/12/31
1600000 دينار المجموع

المطلوب: بيان مقدار الفوائد التي سيتم رسملتها خلال العام 2013 على مباني المستودعات.

حل مثال (2)

1. يتم إحتساب المتوسط المرجح للدفعات على بناء المستودعات خلال عام 2013:

التاريخ	المبالغ المدفوعة	المدة الزمنية للرسملة	المتوسط المرجح للمدفوعات
2013/1/1	400000	12/12	400000
2013/4/1	400000	12/9	300000
2013/7/1	700000	12/6	350000
2013/12/31	100000	12/0	0
	1600000 دينار		**1050000 دينار**

2. يتم إحتساب المُعدل المرجح لتكلفة الإقتراض للقروض العامة (غير المحددة لإنشاء مباني المستودعات) كما يلي:

= [(%9 × 1000000) + (%13 × 500000] ÷ (1000000 + 500000)

= 155000 ÷ 1500000

= %10.333

3. تكاليف الإقتراض الفعليّة لعام 2013 = (500000 ×%13) + (1000000 × %9) + (600000 × %12) = 227000 دينار

4. مصاريف الفائدة (الإقتراض) الواجب رسملتها كما يلي:

600000 × 12 % = 72000 دينار (ترسل بكامل قيمتها)

450000 × 10.333 % = 46500 دينار

1050000 دينار **118500 دينار**

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23) فإن تكاليف الإقتراض الواجب رسملتها هي القيمة الأقل ما بين **118500 دينار** (التكاليف الممكن تجنبها) وتكاليف الإقتراض الفعليّة البالغة (227000) دينار، وعليه يتم الإعتراف بباقي تكاليف الإقتراض البالغة 108500 (227000−118500) كمصروف في الأرباح والخسائر.

زيادة المبلغ المسجل للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للإسترداد:

عندما يزيد المبلغ المسجل أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن قيمته القابلة للإسترداد أو صافي قيمته القابلة للتحقق، يجب في هذه الحالة تخفيض أو إلغاء المبلغ المسجل وفقاً لمتطلبات المعايير الأخرى. مثل معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "تدني قيمة الموجودات".

9. بدء وتعليق وإيقاف عملية الرسملة

1.9 بدء رسملة تكاليف الإقتراض Commencement of Capitalization

تبدأ رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل بتاريخ البدء، ويكون تاريخ البدء بالرسملة هو التاريخ الذي تحقق فيه المنشأة للمرة الأولى كافة الشروط التالية:

أ. يبدأ تكبد النفقات على الأصل المؤهل. و

ب. يبدأ تكبد تكاليف الإقتراض المحددة للأصل المؤهل. و

ج. أن تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لإستخدامه المنشود أو البيع قيد التنفيذ.

2.9 تعليق الرسملة Suspension of Capitalization

يجب تعليق رسملة تكاليف الإقتراض خلال الفترات الطويلة التي يتوقف فيها التطور الفعلي، إلا إذا كان تلك التوقف جزءاً ضرورياً من عملية إنتاج الأصل. فمثلاً تستمر الرسملة خلال الفترة الإضافية التي يؤدي إرتفاع منسوب المياه خلالها إلى إعاقة بناء جسر، إذا كانت مستويات المياه العالية أمر طبيعي خلال فترة الإنشاء في تلك المنطقة الجغرافية.

3.9 إيقاف الرسملة Cessation of Capitalization

يجب إيقاف رسملة تكاليف الإقتراض عندما تستكمل بشكل جوهري كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للإستخدام المقصود أو البيع، فمثلاً يكون الأصل جاهز للاستخدام المقصود أو البيع

عند إكتمال البناء الفعلي للأصل حتى لو كان العمل الإداري الروتيني سيستمر. وإذا كانت التعديلات البسيطة مثل ديكور العقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم ما تزال مطلوبة فإن هذا يدل على أن كلفة النشاطات قد تمت فعلياً.

10. الإفصاح Disclosure

يتوجب الإفصاح عن المعلومات التالية:

- السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقتراض.
- مبالغ الفوائد المرسملة خلال الفترة.
- معدل فائدة تكاليف الإقتراض المستخدم لحساب الفائدة المرسملة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إن مصاريف الإقتراض التي ترتبط بموجودات تحتاج إلى مدة طويلة لإنجازها تعالج محاسبياً كما يلي:

أ- يجب رسملتها على الموجودات المرتبطة بها
ب- يجوز رسملتها على الموجودات المرتبطة بها أو قيدها على بيان الدخل
ج- يجب تحميلها على بيان الدخل
د- يتم الإعتراف بها ضمن الأرباح المحتجزة

2. يتم معالجة الدخل المتأتي من إستثمار المبالغ الفائضة مؤقتاً من المبلغ المقترض خصيصاً لتشييد أصل مؤهل كما يلي:

أ- إيرادات ضمن بيان الدخل
ب- تخفيض لتكاليف الإقتراض
ج- ضمن حقوق الملكية
د- إيرادات مؤجلة

3. أي مما يلي قد لا يعتبر "أصلاً مؤهلاً" بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23):

أ- بناء مباني لإستخدام الشركة يستغرق بنائها 3 سنوات
ب- معدات جاهزة ثمنها كبير سيتم شرائها لأجل
ج- محطة توليد طاقة كهربائية يستغرق بنائها سنتين
د- آلة تقوم المنشأة بتصنيعها بغرض إعادة بيعها وتستغرق عملية التصنيع سنتين

4. أي مما يلي لا يعتبر من متطلبات الإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23):

أ- السياسة المحاسبية المستخدمة في تكاليف الإقتراض
ب- معدل الرسملة المستخدم في تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة
ج- مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة
د- فصل الأصول التي ينطبق عليها تعريف الأصول المؤهلة عن الأصول الأخرى في قائمة المركز المالي أو كإفصاح في الإيضاحات

5. في حالة تعدد معدلات الإقتراض لوجود أدوات دين مختلفة للإقتراض، يتم إحتساب تكلفة الإقتراض المرسملة كما يلي:

أ- أعلى معدل فائدة إقتراض تم تكبده من أدوات الدين خلال العام

ب- المتوسط المرجح لمعدل الرسملة على النفقات على الأصل المؤهل

ج- أقل معدل فائدة إقتراض تم تكبده من أدوات الدين خلال العام

د- (أ) أو (ب) صحيح

6. يتم إيقاف عملية رسملة تكاليف الإقتراض عندما:

أ- إذا توقفت أعمال التطور الفعلي لتشييد الأصل المؤهل

ب- إذا تم إستكمال كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل بشكل جوهري

ج- إنتهاء تكبد تكاليف الإقتراض

د- جميع ما ذكر صحيح

7. من الممكن رسملة تكاليف الإقتراض فقط في حال تحقق ما يلي:

أ- من المحتمل أن تعود تكاليف الإقتراض (من خلال الأصل) بمنافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة

ب- من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق

ج- (أ) + (ب) صحيحتان

د- أن تكون قيمتها ضخمة

8. إن رسملة تكاليف الإقتراض:

أ- يجب تعليقها خلال فترات مؤقتة من التوقف

ب- يجوز تعليقها فقط خلال الفترات الطويلة من التأخير حيث يتأخر فيها التطور الفعلي

ج- يجب عدم تعليقها على الإطلاق في حال بدأت الرسملة

د- يجب تعليقها فقط خلال الفترات الطويلة من التأخير للتطور الفعلي في عمليات الإنشاء

9. تبدأ رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل بتاريخ البدء، ويكون تاريخ البدء بالرسملة هو التاريخ الذي تحقق فيه المنشأة للمرة الأولى ما يلي:

أ- يبدأ تكبد النفقات على الأصل المؤهل

ب- يبدأ تكبد تكاليف الإقتراض المحددة للأصل المؤهل

ج- أن تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لإستخدامه المنشود أو البيع قيد التنفيذ

د- جميع ما ذكر صحيح

10.يتم تطبيق المعيار رقم (23) "تكاليف الإقتراض" على ما يلي:

أ- الأصل البيولوجي (الثروة الحيوانية والزراعية)	ب- تكاليف الإقتراض المتعلقة بتصنيع أو إنتاج المخزون بكميات كبيرة وعلى أساس متكرر وخلال فترة قصيرة
ج- التكلفة الفعليّة أو المفترضة لحقوق المالكين (أسهم ممتازة) المصنفة كإلتزام	د- التكلفة الفعليّة أو المفترضة لحقوق المالكين (أسهم ممتازة) غير المصنفة كإلتزام

التمرين الثاني:

في 2014/1/1 اتفقت شركة نفط الشمال مع شركة الخليج العربي للمقاولات على تشييد جسر بحري يربط بين اليابسة وأحد آبار النفط بتكلفة 500000 دينار، وتم استكمال البناء في 2014/12/31. وقد قامت شركة نفط الشمال بدفع المبالغ التالية لقاء تشييد الجسر:

50000 دينار في 2014/1/1

300000 دينار في 2014/5/1

150000 دينار في 2014/10/1

وفي 2014/12/31 كانت الديون القائمة على شركة نفط الشمال كما يلي:

- قرض بمبلغ 200000 دينار بفائدة (مركبة ربع سنوية) بمعدل 12% سنوياً تم الحصول عليه في 2012/1/1 **خصيصاً لإنشاء الجسر** ويستحق القرض مع الفوائد في 2015/12/31.
- ورقة دفع طويلة الأجل تستحق بعد 8 سنوات ناتجة عن إقتراض 250000 دينار في 2014/1/1 بفائدة بسيطة 10% سنوياً.
- قرض تم الحصول علية في 2011/1/1 بمبلغ 150000 دينار بفائدة 13% سنوياً يستحق بعد 4 سنوات.

وقد قامت الشركة بتمويل إنشاء الجسر من القروض السابقة واستخدمت الفائض من القروض لتمويل عملياتها التشغيلية الأخرى.

المطلوب: احسب تكاليف الإقتراض الواجب رسملتها على حساب الجسر وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (23).

التمرين الثالث:

في 2013/1/1 إقترضت شركة البلاد مبلغ 800000 مليون دينار لمدة 3 سنوات لتمويل تشييد عقار لاستعماله من قبل الشركة. إستغرق تشييد العقار سنة حيث تم الإنتهاء من تشييد العقار في 2013/12/31. وفيما يلي المدفوعات على البناء للعام 2013:

التاريخ	المبلغ
2013/1/1	300000
2013/7/1	200000
2013/10/1	300000

تبلغ معدل فائدة القرض 12% سنوياً، وقد تمكنت الشركة من استثمار الجزء غير المستغل من القرض خلال العام 2013 بمعل فائدة 10% سنوياً.

المطلوب:

1. بيان مقدار الفوائد التي سترسمل خلال العام 2013 على حساب العقار.
2. مقدار القيمة التي ستحمل للعقار في سجلات الشركة حتى 2013/12/31.

التمرين الرابع:

اذكر الشروط الواجب توفرها حتى تبدأ عملية رسملة تكاليف الإقتراض.

التمرين الخامس:

ما المقصود بالأصول المؤهلة الواردة في المعيار المحاسبي رقم (23)، مع إعطاء ثلاثة أمثلة عليها.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	ب	ب	د	ب	د	ج	د	د	ج

إجابة التمرين الثاني:

1. يتم إحتساب المتوسط المرجح للدفعات على بناء الجسر خلال عام 2014:

التاريخ	المبالغ المدفوعة	المدة الزمنية للرسملة	المتوسط المرجح للمدفوعات
2014/1/1	50000	12/12	50000
2014/5/1	300000	12/8	200000
2014/10/1	150000	12/3	37500
	500000 دينار		**287500 دينار**

2. يتم إحتساب المُعدل المرجح لتكلفة الإقتراض للقروض العامة (غير المحددة لإنشاء الجسر) كما يلي:

= [(250000 × 10%) + (150000 × 13%)] ÷ (250000 + 150000)

= 44500 ÷ 400000

= 11.125%

3. مصاريف الفائدة (الإقتراض) الواجب رسملتها كما يلي:

(200000 × 1.12551[*]) − 200000 = 25102 دينار (ترسمل بكامل قيمتها)

87500 × 11.125 % = 9734.375 دينار

287500 دينار 34836.375 دينار

4. تكاليف الإقتراض الفعليّة لعام 2014

= (250000 ×10%) + (150000 × 13%) + 25102 = 69602 دينار

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23) فإن تكاليف الإقتراض الواجب رسملتها هي القيمة الأقل ما بين **34836.375 دينار** (التكاليف الممكن تجنبها) وتكاليف الإقتراض الفعليّة البالغة (69602) دينار، وعليه يتم الإعتراف بباقي تكاليف الإقتراض البالغة 34765.625 (69602−34836.375) كمصروف في الأرباح والخسائر.

[*] معامل القيمة المستقبلية لأربع فترات بمعدل 3% (12% ÷4) لتحديد مبلغ أصل القرض مع الفوائد لعام 2014. أو (1.03 ×1.03×1.03×1.03 =1.12551)

إجابة التمرين الثالث:

1. فائدة الإقتراض للعام 2013 = 800000 × 12% = 96000 دينار.

إيراد فوائد الجزء غير المستغل من القرض		
الفترة	المبلغ المستثمر (غير المستغل من القرض)	إيراد الفائدة
2013/1/1-2013/7/1	500000 دينار	500000 × (6 ÷ 12) × 12% = 30000 دينار
2013/7/1 - 2013/10/1	300000 دينار	300000 × (3 ÷ 12) × 12% = 9000 دينار
2013/10/1 - 2013/12/31	0	0 × (3 ÷ 12) × 12% = 0 دينار
المجموع		**39000 دينار**

وبالتالي تكون تكاليف الإقتراض الصافية والتي يتوجب رسملتها وإضافة قيمتها لحساب البناء = 96000 – 39000 = 57000 دينار.

2. القيمة التي سيظهر بها البناء في سجلات الشركة = 800000 + 57000 = 857000 دينار. مع ملاحظة أن عملية رسملة الفوائد على حساب البناء تتوقف بعد العام 2013 نظراً لإنتهاء تشييد البناء رغم أن مدة القرض هي 3 سنوات، وعليه ففي العام 2014 وما يليه تعتبر فوائد القرض مصروف إيرادي ولا يرسمل على حساب البناء.

إجابة التمرين الرابع:

تبدأ رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل بتاريخ البدء، ويكون تاريخ البدء بالرسملة هو التاريخ الذي تحقق فيه المنشأة للمرة الأولى كافة الشروط التالية:

أ. يبدأ تكبد النفقات على الأصل المؤهل. و
ب. يبدأ تكبد تكاليف الإقتراض المحددة للأصل المؤهل. و
ج. أن تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لإستخدامه المنشود أو البيع قيد التنفيذ.

إجابة التمرين الخامس:

إن الأصول المؤهلة لأغراض هذا المعيار هي الأصول التي تستغرق فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للإستخدام المطلوب. وتتضمن الأمثلة على الأصول المؤهلة ما يلي:

أ. المخزون الذي يتطلب وقتاً طويلاً ليصبح جاهزاً للبيع.
ب. بناء المنشآت الصناعية ومرافق توليد الطاقة الكهربائية.
ج. الممتلكات الإستثمارية مثل العقارات.

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

الفصل العاشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (36)

الإنخفاض في قيمة الأصول

Impairment of Assets

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الإنخفاض في قيمة الأصول".
2. بيان نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36).
3. عرض للمؤشرات الخارجية والداخلية الرئيسية التي اقترحها معيار المحاسبة الدولي رقم (36) كأساس لتحديد مدى وجود إنخفاض في قيمة الأصول.
4. بيان الخطوات الواجب القيام بها لإحتساب خسارة تدني الأصول.
5. بيان كيفية الإعتراف بخسارة تدني الأصل وفق نطاق معايير رقم (36).
6. توضيح لكيفية تقدير القيمة قيد الإستعمال للأصل.
7. توضيح المقصود بوحدات توليد النقد وكيف يتم تقدير خسارة التدني لهذه الوحدات.
8. بيان المعالجة المحاسبية لتحديد خسارة تدني الشهرة، وكيف يتم معالجة هذه الخسارة.
9. عرض لتوقيت اختبار انخفاض القيمة.
10. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الإنخفاض في قيمة الأصول".

1. مقدمة

نظراً للإنتقادات الكثيرة التي توجه لمبدأ التكلفة التاريخية، وزيادة الإتجاه لتعزيز مفهوم أو خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية فقد إزداد الإتجاه نحو مفهوم القيمة العادلة عند قياس قيمة الأصول والمطلوبات بتاريخ معين، مما يساعد المستفيدين من المعلومات المحاسبية في فهم ومعرفة المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي خلال فترة معينة بشكل موثوق وملائم وبما يمثل الواقع.

وحتى تظهر الأصول الواردة في قائمة المركز المالي على حقيقتها وبالقيم القابلة للإسترداد لها يجب التحقق من عدم إنخفاض قيمة هذه الأصول عن قيمتها الدفترية، وبالتالي يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض أو التدني في بيان الدخل، مع عكس أي إسترداد لهذه الخسارة لبيان الدخل كربح وبما لا يتجاوز الخسارة المُعترف بها سابقاً، وكما سيرد معنا لاحقاً.

2. هدف ونطاق المعيار Objective & Scope

1.2 هدف المعيار

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (36) إلى التاكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للإسترداد Recoverable Amount، فإذا كانت القيمة المسجلة Carrying Amount للأصل تزيد عن القيمة القابلة للإسترداد، يتم الإعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول وتكوين مجمع لخسارة إنخفاض القيمة ويوضح هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الإعتراف بتدني قيمتها.

2.2 نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار على الأصول التالية:

- الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
- الممتلكات والمصانع والمعدات (الأراضي، المباني، الآلات، المعدات).
- العقارات الإستثمارية المسجلة بسعر التكلفة.
- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.

إلا أن المعيار لا ينطبق على ما يلي:

- المخزون (IAS 2) والأصول المحتفظ بها برسم البيع (IFRS 5).
- الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء (IAS 11).
- الأصول الضريبية المؤجلة (IAS 12).
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (IAS 19).
- الأصول المالية المعالجة بموجب (IFRS 9) و (IAS 39).

- الإستثمارات العقارية المسجلة بالقيمة العادلة (IAS 40).
- الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة (IAS 41).
- الأصول الناجمة عن عقود التأمين (IFRS 4).

3. التعريفات Definitions

القيمة المسجلة بالدفاتر (الظاهرة بالدفاتر) Carrying Amount

هو المبلغ الذي يظهر به الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح أي إهتلاك (إطفاء) متراكم وخسائر الإنخفاض المتراكمة في قيمة الأصل.

المبلغ القابل للإسترداد للأصل The Recoverable Amount of an Asset

هو **القيمة الأكبر** من بين القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الإستعمال.

القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال) Value in Use

هي القيمة الحالية لتدفقات النقدية للمنافع المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تتدفق نتيجة الإستعمال المستمر للأصل مضافاً إليها قيمة الخردة المتوقعة للأصل.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع Fair Value Less Costs to Sell

المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد نقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحاً منه تكاليف بيع الأصل.

خسارة إنخفاض القيمة Impairment Loss

هي القيمة الناتجة عن إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد للأصل عن القيمة الدفترية المسجلة للأصل.

4. تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات ذلك
Identifying an Asset that may be Impaired

أ. يجب على المنشأة في نهاية كل فترة إعداد التقارير المالية تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأصل، وإذا وجد هناك مؤشرات لذلك على المنشأة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل.

ب. يجب على المنشأة إختبار إنخفاض القيمة **سنوياً** للبنود التالية بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشرات إنخفاض القيمة (التدني):

- الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر إنتاجي محدد.

- الأصل غير الملموس غير المتاح للإستخدام.
- قيمة الشهرة المشتراة (الناتجة) عن عملية إندماج الأعمال.

ج. حدّد المعيار المؤشرات التي تشير إلى وجود تدني في قيمة الأصول وهي كما يلي:

ج/1: المصادر الخارجية لمؤشرات الإنخفاض في قيمة الأصول أي تدني قيمتها:

- إنخفاض القيمة السوقية للأصل أكثر من المتوقع نتيجة الإهتلاك أو التقادم.
- الآثار السلبية للتغيرات في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة.
- إرتفاع أسعار الفائدة في السوق، الأمر الذي قد يؤثر على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الإستعمال للأصل – القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل–.
- تقييم المبلغ المسجل (الدفتري) لصافي الأصول بأكثر من قيمة المنشأة في سوق الأوراق المالية.

ج/2: المصادر الداخلية لمؤشرات الإنخفاض في قيمة الأصول أي تدني قيمتها:

- تلف الأصل نتيجة أضرار مادية أو عدم صلاحيته للإستخدام.
- وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العمليات التي ينتمي لها الأصل.
- إعادة تقييم عمر الأصل الإنتاجي على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.
- الأداء الإقتصادي للأصل أسوء أو ستكون أسوء من مما هو متوقع، وبالتالي إنخفاض كبير في التدفقات النقدية المتولدة أو المتوقع تولدها من الأصل.

وعند وجود مؤشرات على التدني فإن هناك حاجة لتعديل العمر الإنتاجي للأصل أو قيمته المتبقية المقدرة.

5. تحديد المبلغ القابل للإسترداد Measuring Recoverable Amount

إذا لم توجد مؤشرات على تدني قيمة الأصل، لا يوجد ما يبرر إجراء إختبار التدني. أما إذا تبين للمنشأة وجود مؤشر أو أكثر لتدني في قيمة أصل معين، فعلى المنشأة القيام بما يلي:

أ- إحتساب **القيمة القابلة للإسترداد للأصل** ومقارنتها مع القيمة المسجل بها الأصل دفترياً لتحديد قيمة التدني إن وجدت.

ب- تحتسب القيمة القابلة للإسترداد على أنها "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" **أيهما أعلى**.

جـ- تمثل **القيمة العادلة للأصل**، سعر بيع الأصل في سوق نشط مطروحاً منها النفقات المتوقع تحملها في سبيل إتمام عملية البيع مثل العمولات والسمسرة ورسوم نقل ملكية الأصل.

د- تحتسب **قيمة الأصل قيد الإستعمال** عن طريق إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتوقعة من الأصل خلال عمره الإنتاجي مضافاً إليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

هـ- إذا لم يكن هناك قدرة على تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بسبب عدم وجود أساس موثوق لتقدير القيمة العادلة على أساس عمليات بيع إعتيادية بين أطراف مشاركة في السوق في ظل ظروف السوق الحالية السائدة، عندها يتم إعتبار القيمة القابلة للإسترداد هي القيمة قيد الاستعمال.

و- إذا لم يوجد سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل قيد الإستعمال تزيد بشكل جوهري عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، عندها يتم إعتبار (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع) هي القيمة القابلة للإسترداد.

ز- بالنسبة للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجي محدد، يجب إجراء إختبار التدني سنوياً من خلال إحتساب القيمة القابلة للإسترداد. إلا أنه من الممكن إستخدام القيمة القابلة للإسترداد والتي تم إحتسابها في نهاية الفترة السابقة عند إختبار إنخفاض قيمة الأصول في الفترة الحالية إذا كانت هذه القيمة – تزيد بشكل كبير عن القيمة المسجلة – الدفترية – للأصل-، شريطة ما يلي:

- لا يوجد إحتمالية لإنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة منذ آخر تقييم لتلك القيمة في نهاية الفترة المالية السابقة.
- أن يولد الأصل غير الملموس تدفقات نقدية من خلال مجموعة أصول، ولم تتغير مجموعة الأصول والإلتزامات التي تتكون منها وحدة توليد النقد بشكل ملموس منذ آخر إحتساب للمبلغ القابل للإسترداد.

مثال (1)

فيما يلي المعلومات المتعلقة بالآلات لدى الشركة الأهلية:

- التكلفة التاريخية للآلات 75000 دينار ورصيد مجمع الإهتلاك في 2014/12/31 بقيمة 25000 دينار.
- في هذا التاريخ (2014/12/31) تلقت الشركة الأهلية عرض من إحدى الشركات التي تعمل في نفس مجال الصناعة لشراء الآلات بمبلغ 33000 دينار، وتقدر مصاريف تفكيك الآلات بمبلغ 4000 دينار تتحملها الشركة الأهلية.
- تم تقدير القيمة قيد الاستعمال والناتجة من خصم التدفقات النقدية المتوقعة من استعمال الآلات خلال العمر الإنتاجي المتبقي لها والبالغ 6 سنوات (بما في ذلك القيمة المتبقية المقدرة) بمبلغ إجمالي 32000 دينار.

المطلوب: تحديد قيمة خسارة التدني في قيمة المعدات.

حل مثال (1)

بداية يتم إحتساب القيمة القابلة للإسترداد للمعدات وهي عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها "تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" **أيهما أعلى**.

- القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع تساوي 29000 دينار (33000–4000).
- القيمة قيد الإستعمال والتي تمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل تبلغ 32000 دينار.
- القيمة القابلة للإسترداد للمعدات 32000 دينار (القيمة الأعلى من بين 32000 دينار و 29000 دينار).
- القيمة الدفترية للمعدات = 75000 – 25000 = 50000 دينار.

خسارة التدني = 32000 – 50000 = 18000 دينار.

6. تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع Fair Value Less Costs to Sell

تشمل تكاليف البيع التي يتم طرحها من القيمة العادلة ما يلي وعلى سبيل المثال:

- المصاريف القانونية
- الطوابع القانونية
- الضرائب الحكومية
- تكاليف إزالة الأصل
- التكاليف المباشرة التي تجعل الأصل في حالة البيع

وإذا كان الأصل عبارة عن وحدات عمل فإن تكاليف إعادة الهيكلة ومنافع نهاية الخدمة لا تعتبر من التكاليف الواجب طرحها من القيمة العادلة.

7. تقدير التدفقات النقدية المستقبلية (لإحتساب القيمة قيد الإستعمال أو منفعة الإستعمال) Basis for Estimates of Future Cash Flows

1.7 عند إحتساب القيمة قيد الإستعمال للأصل، أي القيمة الناجمة عن إستخدام الأصل يتم مراعاة ما يلي:

- أن تكون تقديرات التدفقات النقدية للمنافع المتوقعة نتيجة إستخدام الأصل مبنية على إفتراضات معقولة ويمكن تدعيمها بمؤيدات مقنعة، على أن تعطى المؤيدات الناتجة عن معلومات خارجية أوزان أكبر في إحتساب التقديرات.
- يجب أن تعتمد توقعات التدفقات النقدية على أحدث الموازنات المالية، بحيث تغطي فترة لا تتجاوز خمس سنوات، وإذا كان عمر الأصل أطول من خمس سنوات يتم من خلال إستخدام

الإستدلال الإحصائي بإستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، إلا إذا تم تبرير معدل نمو متزايد لأرقام الموازنات المالية التي تغطي خمس سنوات. أما إذا كان هناك تأكيد معقول بمبالغ التدفقات النقدية الواردة نتيجة إستخدام الأصل لفترة تزيد عن خمس سنوات، فلا حاجة لإستخدام أسلوب الإستدلال الإحصائي.

- يجب أن لا تشمل التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المتوقعة من إعادة هيكلة ستتم في المستقبل أو الناتجة عن تحسن أداء الأصل.
- يجب أن لا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل والتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

2.7 معدل الخصم المستخدم لخصم التدفقات النقدية

يجب أن يعكس سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية معدل الخصم ما قبل الضريبة الذي يمثل تقييمات السوق السائدة للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل والتي لم يتم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

8. القياس والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة

Recognizing and Measuring an Impairment Loss

أ. عند إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل، يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل (القيمة الدفترية) بمقدار الإنخفاض في قيمة الأصل، ويتم الإعتراف بمقدار الإنخفاض كخسارة إنخفاض قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل.

من حـــ/ خسارة تدني الأصول إلى حـــ/ مجمع تدني الأصول	 xx	xx

مثال (2)

في 2014/12/31 أظهرت سجلات الشركة الوطنية تكلفة لمعدات موجودة لديها تبلغ 60000 دينار، ورصيد مجمع الإهتلاك 20000 دينار. ولدى إجراء إختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود إنخفاض في قيمة المعدات.

وقد وجد أن القيمة العادلة للمعدات 25000 دينار وتكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع المعدات 2000 دينار. وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من إستخدام المعدات وبيع الخردة في نهاية عمر المعدات بمبلغ 28000 دينار.

المطلوب:

1. ما هي القيمة القابلة للإسترداد للمعدات في 2014/12/31؟
2. كم تبلغ خسارة التدني للمعدات؟
3. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
4. ما هي القيمة المسجلة التي ستظهر بها المعدات في الميزانية العمومية كما في 2014/12/31؟

حل مثال (2)

1. القيمة القابلة للإسترداد هي صافي القيمة العادلة أو القيمة قيد الإستعمال أيهما أكبر.
   - صافي القيمة العادلة = 25000 – 2000 = 23000 دينار.
   - القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال) = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة = 28000 دينار.
   - بناءً عليه تكون القيمة القابلة للإسترداد هي القيمة قيد الاستعمال والبالغة 28000 دينار، نظراً لأنها أكبر من صافي القيمة العادلة للمعدات.

2. خسارة تدني المعدات = القيمة القابلة للإسترداد– القيمة المسجلة (الدفترية)

= 28000 – (60000 – 20000)

= (12000) دينار خسارة.

3. القيد المحاسبي اللازم للاعتراف بخسارة التدني:

12000		من حـــ/ خسارة تدني الأصول 2014/12/31
	12000	إلى حـــ/ مجمع تدني الأصول

4. ستظهر المعدات بالقيمة القابلة للإسترداد وهي القيمة المسجلة (المرحلة) للمعدات في الميزانية العمومية كما في 2014/12/31 على النحو التالي:

الميزانية العمومية في 2014/12/31	
الأصول غير المتداولة	
معدات	60000
يطرح مجمع اهتلاك	(20000)
يطرح مجمع تدني الأصول	(12000)
صافي القيمة الدفترية (المسجلة)	28000 دينار

ب. إذا تعرض أصل مُعاد تقييمه بموجب المعالجة البديلة في معيار المحاسبة الدولي رقم (16) إلى الإنخفاض، وكان هناك فائض إعادة تقييم معترف به في الفترات السابقة، يتم معالجة خسارة التدني في قيمة الأصل بخصمها من حساب فائض إعادة التقييم. وفي حالة زيادة قيمة خسارة التدني عن رصيد فائض إعادة التقييم يتم الإعتراف بمبلغ الزيادة كخسارة تدني ضمن قائمة الدخل.

مثال (3)

في 2014/12/31 كان لدى شركة المطابع المركزية آلات ظهرت المعلومات المالية المتعلقة بها على النحو التالي:

آلات	130000
يطرح مجمع إهتلاك	(10000)
صافي القيمة الدفترية	120000

وقد 2013/12/31 تم الإعتراف بفائض إعادة تقييم يتعلق بالآلات أعلاه بمبلغ 25000 دينار نتيجة إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تزيد عن قيمتها الدفترية . وفي هذا التاريخ (2014/12/31) تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 80000 دينار .

المطلوب: تحديد مقدار خسارة التدني للآلات.

1. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
2. بيان كيفية عرض الآلات في قائمة المركز المالي كما في 2014/12/31.

حل مثال (3)

1. خسارة تدني الآلات = القيمة المسجلة (الدفترية) – القيمة القابلة للإسترداد
= 120000 – 80000 = 40000 دينار.

2. القيد المحاسبي اللازم للإعتراف بخسارة التدني:

25000		من حـــ/ فائض إعادة التقييم
15000		حـــ/ خسارة تدني الأصول
	15000	إلى حـــ/ مجمع تدني الأصول
	25000	حـــ/ مجمع إهتلاك آلات

3. عرض الآلات في الميزانية العمومية كما في 2013/12/31:

الميزانية العمومية في 2013/12/31	
الأصول غير المتداولة	
آلات	130000
يطرح مجمع اهتلاك	(35000)
يطرح مجمع تدني الأصول	(15000)
صافي القيمة الدفترية	80000

ج. إذا زادت خسارة إنخفاض قيمة الأصل عن المبلغ المسجل للأصل، فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بإلتزام إذا تطلب معيار محاسبة دولي آخر ذلك. وقد تحدث هذه الحالة عندما تكون القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل قيمة سالبة بسبب زيادة تكاليف بيع أو التخلص من الأصل عن القيمة العادلة للأصل.

د. بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل، يجب تعديل مصروف الإهتلاك للأصل في الفترات المستقبلية بحيث يتم إحتساب مصروف الإهتلاك للفترات اللاحقة بتوزيع القيمة المسجلة للأصل (التكلفة – رصيد مجمع الإهتلاك – رصيد مجمع التدني) مطروحاً منها الخردة المقدرة على أساس منتظم على مدى العمر المتبقي للأصل.

مثال (4)

في 2014/12/31 كان لدى شركة الإتصالات الدولية معدات صافي قيمتها الدفترية 600000 دينار، علماً بأن تكلفتها التاريخية 750000 دينار ومجمع إهتلاكها 150000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 6 سنوات، وفي هذا التاريخ تم إعادة تقييم المعدات بقيمة عادلة صافية تبلغ 450000 دينار، والقيمة قيد الاستعمال 410000 دينار .

المطلوب: إحتساب خسائر التدني الواجب الإعتراف بها للعام 2014، وقسط الإهتلاك السنوي الجديد في ضوء إعادة التقييم.

حل مثال (4)

- تبلغ خسائر التدني 150000 دينار (600000 – 450000).
- قسط الإهتلاك السنوي = (التكلفة – رصيد مجمع الإهتلاك – رصيد مجمع التدني) ÷ العمر المتبقي.

= (750000 – 150000 – 150000) ÷ 6 = 90000 دينار

9. عكس خسارة انخفاض القيمة لأصل مفرد

Reversing an Impairment Loss for an Individual Asset

أ. إذا ظهر في الفترة المالية الحالية زيادة في القيمة العادلة للأصل عن قيمته الدفترية المسجلة وكان قد تم الإعتراف بخسارة تدني لذلك الأصل في فترة أو فترات مالية سابقة، فيتم في هذه الحالة الإعتراف بالزيادة كدخل ضمن قائمة الدخل ولا ينطبق ذلك على الشهرة. وبناءً على هذه المعالجة يتم زيادة القيمة المسجلة للأصل، وعند ارتفاع القيمة القابلة للإسترداد في فترات لاحقة للتدني يتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني مع مراعاة ما يلي:

- يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق.
- يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يحصل انخفاض القيمة.

مثال (5)

في 2013/1/1 اشترت الشركة العالمية حفارة كاتربلر بمبلغ 280000 دينار، ولدى إجراء اختبار التدني نهاية عامي 2013 و 2014 تبين أن القيمة القابلة للإسترداد هي 180000 دينار و230000 دينار على التوالي. والعمر الإنتاجي المقدر 7 سنوات وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتدني وإستعادة التدني نهاية عامي 2013 و2014.

حل مثال (5)

- **نهاية عام 2013:**

خسائر التدني = القيمة القابلة للإسترداد – القيمة الدفترية (التكلفة – مجمع الإهتلاك)

= 180000 – (280000 –40000[1])

= –60000 دينار (خسارة تدني)

ويتم إثبات القيد التالي:

60000		من حـــ/ خسائر تدني الحفارات	2013/12/31
	60000	إلى حـــ/ مجمع تدني الحفارات	

[1] مجمع الإهتلاك = (280000/7) × 1 سنة = 40000 دينار

- **نهاية عام 2014:**

القيمة الدفترية للحفارة

= التكلفة 280000

- مجمع الإهتلاك (40000 + 6/180000) (70000)
- مجمع التدني (60000)

القيمة الدفترية 2014/12/31 150000 دينار

الزيادة في القيمة القابلة للإسترداد (إستعادة التدني) = 230000 – 150000

= 80000 دينار

وعند الإعتراف بأرباح خسائر إستعادة التدني يتم مراعاة ما يلي:

- يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق (60000).
- يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني سابق:

القيمة الدفترية للأصل بافتراض عدم وجود تدني سابق = التكلفة – مجمع الاطفاء

= 280000 – (2× 40000)

= 200000 دينار

وعليه، فإن أقصى مبلغ يمكن الإعتراف به كمكاسب إستعادة خسائر التدني السابق هو 50000 دينار (200000 – 150000). ويتم إعداد القيد التالي:

60000		من حـــ/ مجمع تدني الحفارات	2014/12/31
	50000	حـــ/ مكاسب إستعادة خسائر التدني	
	10000	حـــ/ مجمع الإهتلاك للحفارة	

ويتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني في بيان الدخل.

ب. كما ذكرنا في الفقرة (أ) السابقة يستثنى من المعالجة الواردة في تلك الفقرة فيما يتعلق باستعادة التدني بند **الشهرة**، ففي حالة تخفيض قيمة الشهرة نتيجة التدني في قيمتها، فلا يتم في الفترات اللاحقة زيادة قيمة الشهرة توقع الزيادة في قيمتها. فعلى سبيل المثال إذا كان رصيد الشهرة لدى إحدى الشركات 400000 دينار وانخفضت قيمتها في العام 2013 إلى 300000 دينار، فيتوجب هنا تخفيض قيمة الشهرة إلى 300000 دينار والإعتراف بخسارة تدني تبلغ 100000 دينار. وفي حالة أن قيمة الشهرة أصبحت في العام 2014 مبلغ 450000 دينار، على سبيل المثال، فلا يتم هنا إعادة تقييم الشهرة وزيادة قيمتها إلى 450000 دينار بل تبقى مثبته بمبلغ 300000 دينار. لعدم القدرة على تحديد كون الارتفاع في قيمة الشهرة هي إستعادة للتخفيض السابق أو

شهرة تولدت داخلياً نتيجة ممارسات إدارية أو تنظيمة جديدة والتي لا يتم الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة رقم (38).

10. وحدات توليد النقد A Cash-generating Units

هي أصغر مجموعة من الأصول التي يمكن تحديدها والتي تولد التدفقات النقدية بصورة مستقلة عن التدفقات النقدية من أصول أخرى، ويتطلب المعيار أن يتم تحديد خسارة إنخفاض الأصول بشكل مفرد من خلال تحديد المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل، أما إذا لم يكن من الممكن تحديد القيمة القابلة للإسترداد للأصل المفرد يتوجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

وعلى **سبيل المثال** إذا كانت شركة تعدين تملك سكة حديد خاصة بها، ومن الممكن بيع سكة الحديد فقط كخردة ولا تولد سكة الحديد تدفقات خاصة بها أي لا يمكن تحديد القيمة قيد الإستعمال لها، ولذلك تقدر الشركة القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد، أي المنجم ككل.

مثال (6)

تمتلك شركة BP قاعدة نفط في بحر الشمال، ويتوجب على الشركة إزالة القاعدة في نهاية عمرها الإنتاجي، وتم تقدير مخصص الإزالة بمبلغ 16 مليون. حصلت الشركة على عرض بقيمة 40 مليون (تكاليف البيع 2 مليون) مقابل الحقوق في قاعدة النفط. تبلغ القيمة من الاستخدام لقاعدة النفط (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة) 52 مليون بدون تكاليف الإزالة. تبلغ القيمة المسجلة (الدفترية) لقاعدة النفط 56 مليون.

المطلوب: احسب خسارة تدني قاعدة النفط (وحدة توليد النقد) إن وجدت.

حل مثال (6)

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هي (40 – 2) = 38 مليون

القيمة من الاستعمال (52–16) = 36 مليون

القيمة المسجلة هي (56 –16) = 40 مليون

وعلية فإن القيمة القابلة للإسترداد هي 38 مليون، وهي الأكبر ما بين القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع والقيمة من الاستعمال. وهناك خسارة تدني بمقدار 2 مليون (40–38) مليون.

11. الإنخفاض في قيمة الشهرة: توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد

تنتج الشهرة في إندماجات الأعمال عن زيادة تكلفة الشراء المتكبدة للحصول على الإستثمار عن القيمة العادلة لصافي الأصول. وتعتبر الإستثمارات في المنشأة المشتراة وحدة توليد نقد يتم إختبارها عادة كوحدة وحدة وبهذا الخصوص يبين المعيار ما يلي:

أ. يجب إختبار إنخفاض قيمة وحدة النقد التي خصصت لها الشهرة سنوياً.

ب. كما هو معروف ووفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال" تختار المنشأة قياس الحصة غير المسيطر عليها (الأقلية) أما بالقيمة العادلة أو بحصتها التناسبية من القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة في تاريخ الإستملاك.

- إذا تم استخدام طريقة الحصة التناسبية فإنه يتم جمع شهرة حقوق الأقلية إلى قيمة الشهرة المُعترف بها من قبل الشركة المشترية أو القابضة عند إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد كما هو موضح في المثال رقم (7) لاحقاً.
- إذا تم إحتساب الحصة غير المسيطر عليها (الأقلية) على أساس القيمة العادلة للحصص (الأسهم) الخاصة بهم فلا يتم جمع شهرة حقوق الأقلية إلى قيمة الشهرة المُعترف بها من قبل الشركة المشترية أو القابضة عند إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد كما هو موضح في المثال رقم (8) لاحقاً.
- وعند إحتساب القيمة القابلة للإسترداد للمنشأة المشتراة بإعتبارها وحدة توليد نقد فإن هناك جزء من المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد ينسب إلى حصة حقوق الأقلية في الشهرة، وبالتالي يجب أن تأخذ شهرة حقوق الأقلية بعين الإعتبار عند تحديد خسارة التدني لوحدة توليد النقد والمتعلقة بالإستثمار في الشركات التابعة.

ج. وتحسب خسارة إنخفاض القيمة (التدني) لقيمة الشهرة الناتجة عن إندماج الأعمال من خلال إضافة حصة الأقلية غير الظاهرة في الشهرة إلى المبلغ المسجل للشهرة (لأغراض إحتساب التدني فقط ولا يظهر ذلك بالدفاتر)، ومقارنة إجمالي قيمة الشهرة المُعدلة مع القيمة القابلة للإسترداد للشركة المشتراة (وحدة النقد) لتحديد ما إذا كان هناك إنخفاض في وحدة توليد النقد.

مثال (7)

في 2014/1/1 إشترت الشركة الدولية 80% من أسهم وحصص حقوق الملكية للشركة الأردنية بمبلغ 420000 دينار، وقد بلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الأردنية 400000 دينار.

وقد بلغت القيمة القابلة للإسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة – الأردنية) في 2014/12/31 مبلغ 410000 دينار. وتم إحتساب الحصة غير المسيطر عليها على أساس بحصتها التناسبية من القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة في تاريخ الإستملاك.

المطلوب:

1. إحتساب قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك.
2. إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة الأردنية) إن وجدت.
3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني إن وجدت.

حل مثال (7)

1. قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك = 420000 – 80% × 400000 = 100000 دينار. أو

الشهرة = تكلفة الشراء + حصة غير المسيطر عليها – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة

= (420000 + 20% × 400000) – 400000

= 100000 دينار

2. إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة الأردنية):

القيمة المسجلة لصافي أصول الشركة المشتراة (الأردنية) في دفاتر الشركة (الدولية) عدا الشهرة (420000–100000) =	320000 دينار
يضاف: الشهرة المسجلة بدفاتر الشركة الدولية (القابضة)	100000 دينار
المجموع	**420000 دينار**
يضاف: الشهرة التي تنسب للأقلية (غير مُعترف بها) (100000÷ 80%) = 125000 دينار كامل قيمة الشهرة، وبالتالي قيمة الشهرة الخاصة بالأقلية 25000 (125000–100000).	25000 دينار
القيمة المسجلة (الدفترية) المُعدلة – إفتراضاً –	**445000 دينار**
يطرح: القيمة القابلة للإسترداد	(410000) دينار
خسارة إنخفاض القيمة	**35000 دينار**

3. يتم تنزيل خسارة التدني من الشهرة، وبما أن خسارة التدني أعلاه تمثل 100%، أي ما يخص القابضة والأقلية، فيتم إحتساب ما يخص القابضة منها والذي يبلغ 28000 دينار (35000 × 80%). وعليه يتم تخفيض الشهرة التي تخص القابضة بهذه القيمة لتصبح قيمتها بعد تنزيل خسارة التدني مبلغ 72000 دينار (100000 – 28000).

مثال (8)

في 2014/1/1 إشترت الشركة الدولية 80% من أسهم وحصص حقوق الملكية للشركة الأردنية بمبلغ 420000 دينار، وقد بلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الأردنية 400000 دينار.

وقد بلغت القيمة القابلة للإسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة – الأردنية) في 2014/12/31 مبلغ 410000 دينار. وتم إحتساب الحصة غير المسيطر عليها على أساس القيمة العادلة لأسهم الأقلية في تاريخ الإستملاك والبالغة 102000 دينار.

المطلوب:

1. إحتساب قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك.
2. إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة الأردنية) إن وجدت.
3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني إن وجدت.

حل مثال (8)

1. قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك:

الشهرة = تكلفة الشراء + حصة غير المسيطر عليها – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة

= (420000 + 102000) – 400000

= 122000 دينار

2. إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة الأردنية):

القيمة المسجلة لصافي أصول الشركة المشتراة (الأردنية) في دفاتر الشركة (الدولية) عدا الشهرة =	320000 دينار
يضاف: الشهرة المسجلة بدفاتر الشركة الدولية (القابضة)	122000 دينار
المجموع	**442000 دينار**
يطرح: القيمة القابلة للإسترداد	(410000) دينار
خسارة إنخفاض القيمة	**32000 دينار**

ويتم تنزيل خسارة التدني من الشهرة، وبما أن خسارة التدني أعلاه تمثل 100%، أي ما يخص القابضة والأقلية، فيتم إحتساب ما يخص القابضة منها والذي يبلغ 25600 دينار (32000 × 80%). وعليه يتم تخفيض الشهرة التي تخص القابضة بهذه القيمة لتصبح قيمتها بعد تنزيل خسارة التدني مبلغ 96400 دينار (122000 – 25600).

12. خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد
Impairment Loss for a Cash-generating Unit

أ. يجب تخصيص خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد وفق الترتيب التالي:

- يتم في البداية تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد.
- ومن ثم يتم تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) للأصول الأخرى على أساس تناسبي وفق القيمة النسبية لكل أصل إلى إجمالي الأصول.

ب. عند توزيع خسارة تدني القيمة على الأصول الأخرى، يجب أن لا تقل قيمة أي أصل بعد التخفيض عن أي من القيم التالية أيهما أعلى:

- القيمه العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل.
- القيمة قيد الإستعمال.
- صفر.

مثال (9)

لدى الشركة الشمالية وحدة توليد نقد والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة	15 مليون
العقارات	20 مليون
الآلات والمعدات	30 مليون
المجموع	65 مليون

وفي 2014/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد 30 مليون دينار.

المطلوب: تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.

حل مثال (9)

البيان	الشهرة	العقارات	الآلات والمعدات	المجموع
القيمة المسجلة (بالمليون دينار)	15	20	30	65
خسارة انخفاض القيمة	(15)	(8)	(12)	(35)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد انخفاض القيمة	---	12	18	30

ملاحظات:

1. تم تخصيص خسارة التدني أولاً بتخفيض القيمة الدفترية للشهرة.

2. تم بعد ذلك تخصيص باقي خسارة انخفاض القيمة إلى الأصول الأخرى على أساس تناسبي وبنسبة القيمة الدفترية لكل فئة من الأصول وبنسبة 2 : 3 بين العقارات والآلات والمعدات ذات القيمة الدفترية (20 : 30 مليون) على التوالي.

13. توقيت إختبار إنخفاض القيمة Timing of Impairment Tests

أ. يمكن تنفيذ إختبار إنخفاض أو تدني قيمة وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت خلال السنة، شريطة تنفيذ الإختبار في نفس الوقت من كل عام .إذا كان هناك أكثر من وحدة نقد يمكن إجراء إختبار التدني في أوقات مختلفة لكل وحدة.

ب. يستثنى من ذلك،عند شراء وحدة توليد النقد في عملية إندماج الأعمال خلال الفترة المالية الحالية، في الحالة يجب إجراء إختبار تدني قيمة وحدة توليد النقد (الشركة المشتراة) قبل إنتهاء السنة المالية الحالية.

ج. يمكن الإعتماد على القيمة القابلة للإسترداد المحتسبة في فترة سابقة لوحدة توليد النقد إذا لم تتغير مكونات الأصول والإلتزامات لوحدة توليد النقد وكانت القيمة القابلة للإسترداد أكبر بشكل كثير من القيمة الدفترية المسجلة لوحدة توليد النقد، ولا يوجد إحتمالية لوجود خسارة تدني.

14. عكس خسارة إنخفاض القيمة Reversing an Impairment Loss

عند إرتفاع قيمة الأصول التي تدنت قيمتها القابلة للإسترداد عن قيمتها الدفترية المسجلة، يتم التعامل مع إستعادة خسارة التدني في قيمة الأصول وفق ما يتطلبه هذا المعيار كما يلي:

أ. يجب على المنشأة في تاريخ كل ميزانية عمومية تقييم ماإذا كان هناك مؤشرات أو أدلة على أن خسارة الإنخفاض المُعترف بها سابقاً **(بإستثناء الشهرة والتي لا ينطبق عليها ذلك)**[2] لم تعد موجودة أو أنها قد إنخفضت، وعند وجود مثل هذه الأدلة، يجب على المنشأة تقييم المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل.

ب. عند إستعادة خسارة التدني نتيجة لإرتفاع القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة (الدفترية) يتم عكس خسارة الإنخفاض المُعترف بها في السنوات السابقة كدخل في قائمة الدخل مع تعديل قسط الإهتلاك للفترات المستقبلية.

ج. يجب أن يتم الإعتراف بمبلغ عكس خسارة الإنخفاض الناتجة عن الزيادة في القيمة المسجلة – الدفترية – للأصل بمقدار يصل فقط إلى ما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يكن قد حصل إنخفاض في قيمة الأصل.

[2] بموجب التفسير رقم 10 "إعداد التقارير المرحلية وانخفاض القيمة" الصادر عن لجنة التفسيرات فإن على المنشأة أن لا تعكس خسارة انخفاض القيمة المُعترف بها في فترة مرحلية سابقة فيما يتعلق بالشهرة.

د. يجب تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد – ماعدا الشهرة – على أساس تناسبي لتلك الأصول بشكل إفرادي.

مثال (10)

في 2014/12/31 بلغ إجمالي الإستثمار المسجل في الشركة التابعة (ص) (وحدة توليد النقد) بمبلغ 600000 دينار، منها شهرة 120000 دينار وصافي الأصول الأخرى 480000 دينار، وقد بلغت القيمة القابلة للإسترداد في 2014/12/31 مبلغ 360000 دينار.

المطلوب: إحسب خسارة الإنخفاض وبيّن كيفية تخصيصها.

حل مثال (10)

البيان	الشهرة	صافي الأصول	الإجمالي
القيمة المسجلة – الدفترية – **خسارة التدني**	120000 دينار (120000)	480000 دينار (120000)	600000 دينار (240000)
القيمة القابلة للإسترداد	0	360000 دينار	360000 دينار

مثال (11)

في المثال رقم (10) السابق إفرض أن القيمة القابلة للإسترداد لصافي أصول الشركة التابعة (ص) قد بلغت في 2015/12/31 ما قيمته 450000 دينار. يتم إهتلاك الأصول بمعدل 15% من القيمة المسجلة للأصل (قسط متناقص).

حل مثال (11)

بالنسبة للشهرة لا يتم عكس خسارة الإنخفاض للشهرة بعد الإعتراف بخسارة التدني لها في تاريخ سابق أي لا يتم إستعادتها. ويتم زيادة القيمة المسجلة لصافي الأصول كما لو أن الإنخفاض في القيمة لم يحدث، وكما يلي:

- قيمة صافي الأصول المسجل بالدفاتر قبل إستعادة التدني:
  = 360000 – 360000 × 15% = 306000 دينار.
- قيمة صافي الأصول لو لم يحدث تدني في الفترة السابقة:
  = 480000 – 480000 × 15% = 408000 دينار

وبالتالي يتم إستعادة (عكس) خسارة التدني = 408000 – 306000
= 102000 دينار

البيان	الشهرة	صافي الأصول	الإجمالي
القيمة المسجلة – الدفترية – (360000 – 360000 ×15%)	———	306000 دينار	306000 دينار
عكس خسارة التدني (أرباح)	———	102000	102000
القيمة القابلة للإسترداد	0	**408000 دينار**	**408000 دينار**

والجدول التالي يوضح الأرصدة في 2015/12/31 ومبلغ إستعادة خسارة التدني:

15. الإفصاح Disclosure

أ. يجب الإفصاح لكل فئة من الأصول عما يلي:

- خسارة إنخفاض القيمة المُعترف بها في قائمة الدخل.
- أرباح (دخل) إستعادة خسارة التدني المُعترف بها في قائمة الدخل.
- مبلغ أية خسائر إنخفاض مُعترف بها مباشرة في حقوق الملكية (للأصول المُعاد تقييمها) وأية قيمة لعكس الخسارة.

ب. يجب الإفصاح عن خسائر الإنخفاض في قيمة أصول القطاعات المُعترف بها في قائمة الدخل أو حقوق الملكية وأية عكس (إستعادة) لخسارة إنخفاض في قيمة أصول القطاعات.

ج. عند وجود خسائر تدني هامة في قيمة الأصول أو إستعادة جوهرية لخسارة التدني، يجب الإفصاح عما يلي:

- الأحداث والظروف التي أدت إلى الإعتراف بخسارة التدني في قيمة الأصول.
- مبلغ خسارة الإنخفاض وإستعادة خسارة الإنخفاض.
- إذا كان التدني في قيمة أصل مفرد، الإفصاح عن طبيعة الأصل والقطاع الذي ينتمي له الأصل.
- أما إذا كان التدني في وحدة توليد النقد، فيتم وصف لوحدة توليد النقد والإفصاح عن مبلغ خسائر الإنخفاض وإستعادة خسائر الإنخفاض.
- إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد تلك القيمة مثل هل القيمة محددة من خلال سوق نشط أم غير ذلك.

- إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة قيد الإستخدام، يجب الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية المتوقعة للأصل.

د. يجب الإفصاح عن إجمالي خسائر إنخفاض قيمة الموجودات، وإجمالي إستعادة خسائر التدني المُعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالقوائم المالية ككل والتي لم يتم الإفصاح عنها وفق متطلبات المعيار، مع الإفصاح عن الأصول المتأثرة والأحداث المؤدية للإعتراف بتلك الخسائر.

ه. يجب الإفصاح عن المعلومات التي استخدمت لوضع التقديرات التي تم إستخدامها لتحديد القيمة القابلة للإسترداد.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. ينطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (36) على ما يلي:

أ- الأصول المالية
ب- المخزون
ج- الممتلكات والمباني والمعدات
د- الأصول المحتفظ بها برسم البيع

2. إن القيمة من الإستعمال للموجود هي:

أ- القيمة السوقية
ب- القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية الناجمة عن استخدام الموجود أو بيعه
ج- القيمة العادلة للموجود بعد تنزيل مصاريف البيع أو القيمة السوقية أيهما أعلى
د- القيمة الظاهرة في الميزانية

3. القيمة القابلة للإسترداد هي:

أ- القيمة قيد الإستعمال للأصل
ب- صافي القيمة العادلة للأصل
ج- القيمة قيد الإستعمال أو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أقل
د- القيمة قيد الإستعمال أو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أكبر

4. تغطي عادة تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية مدة أقصاها:

أ- 10 سنوات
ب- 5 سنوات
ج- 20 سنة
د- فترة تحددها المنشأة

5. عند إحتساب تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية عند إحتساب التدني، فإن واحدة من التدفقات النقدية التالية يجب عدم أخذها بالإعتبار:

أ- دفعات ضريبة الدخل
ب- التدفقات النقدية الناجمة عن التصرف بالأصل
ج- التدفقات النقدية من بيع الأصول المنتجة من خلال ذلك الأصل
د- مدفوعات صيانة الأصل

6. يجب إجراء إختبار التدني للشهرة:

أ- كل 5 سنوات
ب- عند وجود مؤشرات على التدني
ج- سنوياً
د- عند شراء شركة تابعة

7. عند وجود إرتفاع في قيمة وحدة توليد النقد والتي سبق وأن تعرضت للتدني في قيمتها، يتم الإعتراف بإستعادة (عكس) خسارة التدني للشهرة ضمن:

أ- كدخل ضمن قائمة الدخل
ب- كفروقات تقييم ضمن حقوق الملكية
ج- زيادة قيمة الأصول غير الملموسة الأخرى
د- لا يتم الإعتراف بها على الإطلاق

8. يجب تحميل خسارة تدني المعدات المُعاد تقييمها في فترة سابقة على:

أ- قائمة الدخل
ب- فائض إعادة التقييم المتعلق بالمعدات
ج- الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة
د- الإحتياطي الإختياري

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين التاليين (9-10)

في 2013/12/31 أظهرت سجلات الشركة الذهبية تكلفة لمعدات موجودة لديها تبلغ 200000 دينار، ورصيد مجمع الإهتلاك 60000 دينار. ولدى إجراء إختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود إنخفاض في قيمة المعدات.

وقد وجد أن القيمة العادلة للمعدات 110000 دينار وتكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع المعدات 10000 دينار. وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من إستخدام المعدات وبيع الخردة في نهاية عمر المعدات بمبلغ 95000 دينار. العمر المتبقي للمعدات بذلك التاريخ 4 سنوات والإهتلاك بالقسط الثابت.

9. إن خسارة التدني المُعترف بها في 2013/12/31 تبلغ:

أ- 45000 دينار
ب- 40000 دينار
ج- 30000 دينار
د- صفر

10. بافتراض أن القيمة القابلة للإسترداد للمعدات بلغت في 2014/12/31 ما قيمته 120000 دينار ــ فإن أرباح إستعادة التدني المُعترف بها تبلغ:

أ- 30000 دينار
ب- 40000 دينار
ج- 45000 دينار
د- غير ذلك

التمرين الثاني:

لدى شركة المجد وحدة توليد نقد والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة	6 مليون
الحفارات	10 مليون
المباني	30 مليون
المجموع	**46 مليون**

وفي 2014/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد 28 مليون دينار.

المطلوب: تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.

التمرين الثالث:

في 2014/1/1 إشترت الشركة العلالي 70% من أسهم وحصص حقوق الملكية للشركة المستقلة للنقل بمبلغ 140000 دينار، وقد بلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الأردنية 150000 دينار.

وقد بلغت القيمة القابلة للإسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة – المستقلة للنقل) في 2014/12/31 مبلغ 113000 دينار. وتم إحتساب الحصة غير المسيطر عليها على أساس بحصتها التناسبية من القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة في تاريخ الإستملاك.

المطلوب:

1. إحتساب قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك.
2. إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة المستقلة) إن وجدت.
3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني إن وجدت.

التمرين الرابع:

فيما يلي المعلومات المتعلقة بالالات لدى الشركة الوطنية :

- التكلفة التاريخية للآلات 280000 دينار ورصيد مجمع الإهتلاك في 2014/12/31 بقيمة 50000 دينار.
- في هذا التاريخ (2014/12/31) تلقت الشركة الوطنية عرض من إحدى الشركات التي تعمل في نفس مجال الصناعة لشراء الآلات بمبلغ 180000 دينار، وتقدر مصاريف تفكيك الآلات بمبلغ 5000 دينار تتحملها الشركة الراغبة بالشراء.

- تم تقدير القيمة قيد الاستعمال والناتجة من خصم التدفقات النقدية المتوقعة من استعمال الآلات خلال العمر الإنتاجي المتبقي لها والبالغ 5 سنوات (بما في ذلك القيمة المتبقية المقدرة) بمبلغ إجمالي 190000 دينار.

المطلوب: تحديد قيمة خسارة التدني في قيمة المعدات.

التمرين الخامس:

في 2013/1/1 اشترت الشركة العربية للنفط معدات بمبلغ 900000 دينار، ولدى إجراء اختبار التدني نهاية عامي 2013 و 2014 تبين أن القيمة القابلة للإسترداد هي 650000 دينار 830000 دينار على التوالي. والعمر الإنتاجي المقدر 9 سنوات وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتدني وإستعادة التدني نهاية عامي 2013 و2014.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	ب	د	ب	أ	ج	د	ب	ب	أ

إجابة التمرين الثاني:

البيان	الشهرة	الحفارات	المباني	المجموع
القيمة المسجلة (بالمليون دينار)	6	10	30	46
خسارة انخفاض القيمة	(6)	(3)	(9)	(18)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد انخفاض القيمة	---	7	21	28

إجابة التمرين الثالث:

1. قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك = 140000 – 70% × 150000 = 35000 دينار. أو

الشهرة = تكلفة الشراء + حصة غير المسيطر عليها – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة

= (140000 + 30% × 150000) – 150000

= 35000 دينار

2. إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة المستقلة):

القيمة المسجلة لصافي أصول الشركة المشتراة (المستقلة) في دفاتر شركة (العلالي) عدا الشهرة (140000-35000) = يضاف: الشهرة المسجلة بدفاتر شركة العلالي (القابضة)	105000 دينار 35000 دينار
المجموع يضاف: الشهرة التي تنسب للأقلية (غير مُعترف بها)	**140000 دينار** 15000 دينار
(35000÷ 70%) = 50000 دينار كامل قيمة الشهرة، وبالتالي قيمة الشهرة الخاصة بالأقلية 15000 (50000-35000) القيمة المسجلة (الدفترية) المعدلة – إفتراضاً – يطرح: القيمة القابلة للإسترداد	 **155000 دينار** (113000) دينار
خسارة إنخفاض القيمة	**42000 دينار**

3. يتم تنزيل خسارة التدني من الشهرة، وبما أن خسارة التدني أعلاه تمثل 100%، أي ما يخص القابضة والأقلية، فيتم إحتساب ما يخص القابضة منها والذي يبلغ 29400 دينار (42000 × 70%). وعليه يتم تخفيض الشهرة التي تخص القابضة بهذه القيمة لتصبح قيمتها بعد تنزيل خسارة التدني مبلغ 5600 دينار (35000 – 29400).

إجابة التمرين الرابع:

بداية يتم إحتساب القيمة القابلة للإسترداد للمعدات وهي عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" **أيهما أعلى**.

- القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع تساوي 180000 دينار، لم يتم طرح مصاريف الشراء لأن المشتري هو من يتحملها.
- القيمة قيد الإستعمال والتي تمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل تبلغ 190000 دينار.
- القيمة القابلة للإسترداد للمعدات 190000 دينار (القيمة الأعلى من بين 180000 دينار و 190000 دينار).
- القيمة الدفترية للمعدات = 280000 – 50000 = 230000 دينار.
  خسارة التدني = 230000 – 190000 = 40000 دينار.

إجابة التمرين الخامس:

- **نهاية عام 2013:**

خسائر التدني = القيمة القابلة للإسترداد – القيمة الدفترية (التكلفة – مجمع الإهتلاك)

= 650000 – (900000 – 100000)

= – 150000 دينار (خسارة تدني)

ويتم إثبات القيد التالي:

150000		من حـــ/ خسائر تدني المعدات	2013/12/31
	150000	إلى حـــ/ مجمع تدني المعدات	

- **نهاية عام 2014:**

القيمة الدفترية للمعدات

= التكلفة	900000
مجمع الإهتلاك(100000 + 650000/8)	(181250)
مجمع التدني	<u>(150000)</u>
القيمة الدفترية 2014/12/31	568750 دينار

الزيادة في القيمة القابلة للإسترداد (إستعادة التدني) = 830000 – 568750

= 261250 دينار

وعند الإعتراف بأرباح خسائر إستعادة التدني يتم مراعاة ما يلي:

- يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق (150000).
- يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني سابق:

القيمة الدفترية للأصل بإفتراض عدم وجود تدني سابق = التكلفة – مجمع الإطفاء

= 900000 − (2× 100000)

= 700000 دينار

وعليه فإن أقصى مبلغ يمكن الإعتراف به كمكاسب إستعادة خسائر التدني السابق هو 131250 دينار (700000 – 568750). ويتم إعداد القيد التالي:

150000		من حـــ/ مجمع تدني المعدات	2014/12/31
	131250	حـــ/ مكاسب إستعادة خسائر التدني	
	18750	حـــ/ مجمع الإهتلاك للمعدات	

ويتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني في بيان الدخل.

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

الفصل الحادي عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (38)

الأصول غير الملموسة

Intangible Assets

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة" ونطاق تطبيقه.
2. تعريف الأصل غير الملموس وخصائصه.
3. شروط الإعتراف بالأصل غير الملموس وكيفية قياسه.
4. الشراء المنفصل للأصل غير الملموس.
5. المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير R&D Costs.
6. بيان المعالجة المحاسبية لمبادلة الأصول غير الملموسة بعضها ببعض.
7. معالجة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والشهرة المولدة داخلياً.
8. بيان القياس اللاحق للأصول غير الملموسة: نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.
9. التعرف على معالجة مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل).
10. بيان المعالجة المحاسبية لإطفاء الأصول غير الملموسة.
11. بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأصول غير الملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

1. مقدمة

تمتلك منشآت الأعمال الكثير من أصناف الأصول الملموسة المتداولة وغير المتداولة، إضافة إلى الأصول المالية ولكن لا يقتصر الأمر على ذلك فهناك الأصول غير الملموسة والتي أصبحت تشكل للعديد من الشركات جزء كبير من إجمالي الأصول، وعلى سبيل المثال تعتبر العلامة التجارية من أهم عوامل نجاح الكثير من الشركات الكبرى كشركات المشروبات الغازية والألبسة الرياضية وغيرها. وتنبع الصعوبة في التعامل مع موضوع الأصول غير الملموسة من أن هذه الأصول ليس لها وجود مادي وهناك الكثير منها مستخدم لدى المنشأة وغير ظاهر في القوائم المالية نظراً لصعوبة قياس قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً وقوائم العملاء المولدة داخلياً وغيرها من الأصول.

ومن الأمثلة الشائعة على الأصول غير الملموسة ما يلي:

- الشهرة Goodwill
- براءة الإختراع Patents
- العلامة التجارية Trademark
- الإسم التجاري Tradename
- حقوق التأليف Copyrights
- حقوق الإمتياز Franchise
- قوائم العملاء Custmer List
- برامج الحاسوب Computer Software

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (38) إلى وصف معايير الإعتراف والقياس للأصول غير الملموسة التي لا تغطيها معايير أخرى، ويمكن هذا المعيار مستخدمي القوائم المالية من معرفة طبيعة وحجم إستثمارات المنشأة في الأصول غير الملموسة. كما يبين المعيار كيفية قياس القيمة الدفترية المسجلة للأصل غير الملموس وتوضيح كيفية معالجة الإطفاءات وخسائر التدني إن وجدت، ويحدد الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص تلك الأصول.

3. نطاق المعيار Scope

أ. تنطبق متطلبات هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بإستثناء ما يلي:

- الأصول غير الملموسة التي تندرج ضمن نطاق معيار محاسبي دولي آخر.
- الأصول المالية التي يغطيها معيار المحاسبة الدولي رقم (32)، الأدوات المالية: العرض.

- أسس الإعتراف والقياس للأصول الناجمة عن رسملة مصاريف الإستكشاف والتقييم والتي يغطيها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)، إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

ب. لا ينطبق هذا المعيار على الأصول غير الملموسة التي تغطيها معايير أخرى مثل:

- الأصول غير الملموسة المحتفظ بها للبيع ضمن سياق العمل العادي وكنشاط تشغيلي وتعالج وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون" ومعيار المحاسبة الدولي رقم (11) "عقود الإنشاء".
- الأصول الضريبية المؤجلة والتي يتعامل معها معيار المحاسبة الدولي رقم (12)، ضرائب الدخل.
- عقود الإيجار التي يتم معالجتها ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (17)، عقود الإيجار.
- الأصول الناجمة عن خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19)، منافع الموظفين.
- الأصول المالية كما تعريفها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (32). والإعتراف والقياس لبعض الأصول المالية المغطاة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (27) "القوائم المالية المنفصلة" وبموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (28) الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) "القوائم المالية الموحدة".
- الشهرة الناجمة من إندماج الأعمال بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3).
- الأصول الملموسة الناجمة عن عقود التأمين بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) (إلا أن متطلبات الإفصاح الأصول غير الملموسة قابلة للتطبيق).
- الأصول غير الملموسة وغير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4).
- الأصول غير المتداولة وغير الملموسة المصنفة كمحتفظ بها للبيع (أو الداخلة ضمن مجموعة التصرف Disposal Group المصنفة كمحتفظ بها للبيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

ج. ينطبق هذا المعيار على تكاليف الإعلانات والتدريب وتكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير وبراءات الإختراع والترخيص وأفلام الصور المتحركة وبرامج الحاسوب والمعرفة الفنية والإمتيازات وأتاوات العملاء وحصة السوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصص الإستيراد وغيرها.

4. التعريفات Definitions

الأصل غير الملموس An Intangible Asset

أصل غير نقدي[1] **قابل للتحديد** وليس له جوهر مادي وتسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الذاتي. ومن التعريف السابق فإن البند غير الملموس يستوفي تعريف الأصل غير الملوس فقط إذا توفرت الشروط الثلاثة التالية:

أ. المنافع الإقتصادية المستقبلية: يتوقع الحصول على منافع إقتصادية ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية واردة نتيجة إقتناء أو إستخدام تلك الأصول في بيع البضاعة أو تقديم الخدمات أو منافع أخرى مثل تخفيض التكاليف.

ب.السيطرة: تتم سيطرة المنشأة على الأصل غير الملموس إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية من ذلك الأصل. وتستطيع منع الغير من الحصول على هذه المنافع وذلك من خلال وجود حماية قانونية كما هو الحال في براءات الإختراع، في حين لا يمكن الإعتراف بمهارات العمال أو بولاء العملاء كأصل غير ملموس نظراً لأن المنشأة لا تملك السيطرة على منع العمال أو الموظفين من ترك العمل لديها، كما لا تستطيع إجبار العملاء على الاستمرار في الشراء من المنشأة.

ج.قابلية التحديد: يجب أن تكون النفقات على بند ما قابلة للتحديد بشكل منفصل لتمييزها عن الشهرة. ويلبي الأصل قابلية التحديد عندما:

- يكون من الممكن فصله عن المنشأة وبيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره إما بشكل فردي أو بالاشتراك مع عقد أو أصل أو إلتزام ذو علاقة. أو
- ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المنشأة أو عن الحقوق أو الإلتزامات الأخرى.

البحث Research

هو إستقصاء أصيل ومخطط له للحصول على معرفة وفهم علمي أو فني جديدين.

التطوير Development

تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات أو أنظمة، أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري قبل بدء الإنتاج أو الإستخدام التجاري.

[1] الأصل النقدي: تمثل النقود المحتفظ بها وأصول سيتم إستلامها بمبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد.

الإطفاء Amortization

هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإهتلاك للأصل غير الملموس على مدار عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة للأصل Fair Value

هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية Arm's Length Transaction وفي سوق نشط.

5. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يتم الإعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عندما يلبي تعريف الأصل غير الملوس الوارد سابقاً ويلبي معايير الإعتراف التالية:

أ. من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.

ب. أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

وأي أصل غير ملموس لا يستوفي الشرطيين أعلاه، تعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل.

1.5 الإعتراف المبدئي Initial Recognition

يتم إمتلاك أو إقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق، فقد يتم ذلك من خلال الشراء المنفصل، أو الإقتناء كجزء من إندماج الأعمال، أو من خلال منحة حكومية أو التطوير الذاتي من قبل نفس المنشأة كالشهرة مثلاً، أو من خلال عمليات مبادلة أصول بعضها ببعض. علماً بأنه لا يمكن الإعتراف بالأصل غير الملموس بشكل مستقل في حالة شرائه مع مجموعة أصول وعدم قدرة المنشأة على تحديده وعزله عن الأصول الأخرى، حيث يعالج في مثل هذه الحالة كجزء من الشهرة.

2.5 القياس Measurement

وتقاس تكلفة الأصول غير الملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" كما يلي:

أ. تقاس الأصول غير الملموسة والتي يتم شرائها مبدئياً بالتكلفة، وتشمل التكلفة ما يلي:

- سعر الشراء بما في ذلك أي رسوم إستيراد وضرائب الشراء غير المستردة، مطروحاً منه الخصومات والحسومات التجارية.
- التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لتهيئة الأصل للإستخدام المقصود مثل، منافع الموظفين والرسوم المهنية وتكاليف فحص وإختبار سلامة أداء الأصل.

ب.وهناك تكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وتعتبر مصاريف عند تكبدها وتشمل:

- التكاليف الإضافية الناجمة عن شراء الأصل بمدفوعات آجلة، وبالتالي يسجل الأصل بالسعر النقدي له أو السعر ضمن شروط الدفع العادية. وما يتم دفعه زيادة على ذلك يسجل تكاليف تمويل خلال فترة التمويل ضمن بيان الدخل.
- مصاريف الدعاية والإعلان بما فيها الحملات الإعلانية الكبيرة.
- تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو بأساليب جديدة، مثل تكاليف التدريب.
- التكاليف الإدارية.
- التكاليف المتكبدة في الفترة التي يكون الأصل جاهزاً للإستخدام.
- الخسائر التشغيلية الأولية، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بكميات محدودة في بداية عمل الأصل.

ج. تملك أصل غير ملموس من خلال إندماج الأعمال

عند حدوث إندماج والذي يمثل قيام شركة بشراء صافي أصول شركة أخرى، حيث تنتقل أصول وإلتزامات الشركة المشتراة إلى الشركة المشترية وينتهي وجود الشركة المشتراة، ففي مثل هذه الحالة فإن قيد عملية الشراء في دفاتر الشركة المشترية، قد يتضمن الأصول غير الملموسة التالية:

1. أصول غير ملموسة معّرفة ومحددة، كوجود براءة إختراع أو حقوق تأليف أو علامة تجارية لدى الشركة المشتراة، وانتقال السيطرة عليها إلى الشركة المشترية. ويتم الإعتراف بها بالقيمة العادلة لها في تاريخ الشراء وفقاً لما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال".
2. الشهرة: والتي تمثل زيادة تكلفة الشراء المدفوعة من قبل الشركة المشترية عن القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة، وصافي الأصول = القيمة العادلة للأصول – القيمة العادلة للإلتزامات.

مثال (1)

في 2014/4/4 اشترت شركة أدوية الرازي براءة إختراع بمبلغ 85000 دينار، وقد دفعت الشركة مبلغ 6000 دينار رسوم تسجيل لدى الجهات الحكومية نقداً.

المطلوب: إثبات قيد اليومية لإثبات شراء براءة الإختراع.

حل مثال (1)

91000		من حـــ/ حقوق اختراع	2014/4/4
	91000	إلى حـــ/ النقدية	

د. مبادلة أصل غير ملموس بأصل غير ملموس آخر

عند إمتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية مبادلة، يقاس الأصل غير الملموس المشترى بقيمته العادلة، باستثناء الحالات التالية:

1. كانت عملية التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري (أي يجب أن يكون جوهر عملية التبادل تجاري، وليس لوجود مجاملة أو علاقات مع البائع لذلك الأصل كأن تكون شركة تابعة مثلاً).
2. إذا كان لا يمكن قياس القيمة العادلة للأصل الملموس بموثوقية.

في حالة توفر أي من الحالتين أعلاه، يتوجب قياس الأصل غير الملموس المشترى بالقيمة المسجلة (الدفترية) للأصل أو الأصول التي تم التنازل عنها (مبادلتها).

مثال (2)

قامت شركة العروبة بمبادلة علامة تجارية قيمتها الدفترية بسجلات الشركة 75000 دينار، مقابل استلام براءة اختراع من شركة المجد قيمتها العادلة 85000 دينار.

المطلوب: إثبات قيد المبادلة.

حل مثال (2)

85000		من حـــ/ براءة اختراع	
	75000	إلى حـــ/ العلامة التجارية	
	10000	حـــ/ مكاسب مبادلة أصول غير ملموسة	

هـ. الإمتلاك من خلال منحة حكومية Acquisition by Way of a Government Grant

عند إمتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة أو مقابل قيمة رمزية من خلال منحة حكومية، مثل حصول المنشأة على حقوق ترخيص مجاني لمحطة راديو أو تلفزيون، أو حصص إستيراد فإنه وبموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) "المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" فإن المنشأة يمكنها الإختيار بين واحدة من المعالجات التالية عند الإعتراف الأولي:

- الإعتراف بالأصل غير الملموس والمنحة بالقيمة العادلة للأصل غير الملموس. أو
- الإعتراف بالأصل غير الملموس بمبلغ رمزي A Nominal Amount (دينار واحد).

6. الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

Internally Generated Intangibles

تعتبر الشهرة المولدة داخلياً من أشهر الأمثلة على الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والتي يمنع المعيار الإعتراف بها كأصل غير ملموس. إلا أن هناك أصول غير ملموسة يتم تطويرها ذاتياً من قبل المنشأة حيث يتم الإعتراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى ويتوقع أن يتحقق منها تدفق منافع مستقبلية. وكقاعدة عامة يمنع معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الإعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخلياً، وذلك لعدم القدرة على قياس تكلفته بشكل موثوق من جهة وعدم إمكانية تحديد المنافع الإقتصادية المستقبلية الخاصة به من جهة أخرى.

ويمكن بيان متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بهذا الخصوص كما يلي:

1. يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً كأصل غير ملموس، حيث يعتبر المعيار أن تحديد القيمة العادلة للشهرة ليس بالمتطلب الأساسي للإعتراف بها وتسجيلها، بل يعتبر المعيار أن قياس تكاليف إنشاء الشهرة داخلياً لا يمكن أن يتم بشكل موضوعي وموثوق، وبالتالي يتوجب عدم الإعتراف بها.
2. يجب عدم الإعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخلياً، والبيانات الإدارية المولدة داخلياً، وعناوين النشر المولدة داخلياً، وقوائم العملاء والبنود المشابهة لها المولدة داخلياً على أنها أصول غير ملموسة.

1.6 تكاليف البحث والتطوير Research & Developments

1.1.6 تكاليف البحث

يتم معالجة التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث كمصروف ضمن بيان الدخل، لعدم قدرة المنشأة على إظهار وجود للأصل غير الملموس نظراً لعدم الوصول لمرحلة تطوير أصل غير ملموس. ومن الأمثلة على أنشطة البحث: الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، وعملية تطبيق لنتائج البحث، والبحث عن بدائل للعمليات والمواد والأنظمة.

2.1.6 تكاليف التطوير

يتم الإعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخلياً عدا الشهرة عندما يكون قابل للتمييز أو التحديد عن الأصول الأخرى مثل الإعتراف بتطوير تقنية إنتاج جديدة. وبشكل عام يجب الإعتراف بتكاليف

عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر جميع البنود المحددة التالية:

- الجدوى الفنية لإستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للإستخدام أو البيع.
- نية المنشأة لإستكمال الأصل وإستخدامه أو بيعه.
- قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل.
- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة.
- بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه.
- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير وإستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.
- القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.

أما خلال المرحلة التي تسبق توفر البنود المحددة أعلاه فيتوجب الإعتراف بالتكاليف المنفقة لغايات التطوير كمصروف وعدم رسملتها، في حين تبدأ عملية رسملة تكاليف التطوير إعتباراً من تاريخ تحقق المنشأة من توفر هذه البنود.

مثال (3)

تقوم شركة الصناعات الدوائية بتصنيع العديد من الأدوية، وتقوم بالعديد من الأبحاث والدراسات في هذا المجال، وخلال أحد الأبحاث التي قامت بها الشركة تم إكتشاف دواء جديد لمعالجة مرض ارتفاع الكوليسترول بشكل فعّال، وقد بدأت الشركة في 2014/1/1 مرحلة تطوير الدواء لغايات تصنيعه وبيعه، وفي 2014/5/1 وبعد إجراء العديد من التجارب تحققت الشركة من إمكانية تلبية البنود المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، للإعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس. بلغ مجموع التكاليف المنفقة على تطوير الدواء 500000 دينار خلال العام 2014، منها 150000 دينار تم إنفاقها خلال الفترة من 2014/1/1 ولغاية 2014/3/31. علماً بأن الشركة تعد قوائم ربع سنوية.

المطلوب: بيان كيفية معالجة النفقات المدفوعة على عملية التطوير خلال العام 2014 وإثبات القيد اللازم.

حل مثال (3)

تعتبر المبالغ المنفقة إعتباراً من 2014/4/1 والبالغة 350000 دينار (500000-150000) أصلاً غير ملموس نظراً لأن الشركة تحققت من إمكانية تلبية البنود المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، للإعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس في هذا التاريخ. أما المبالغ المنفقة قبل هذا التاريخ والبالغة 150000 دينار فتعتبر مصاريف فترة.

ويتم إعداد القيد التالي:

350000		من حـــ/ براءة الإختراع
	350000	إلى حـــ/ النقدية

ومن الأمثلة على أنشطة التطوير التي قد لا يعترف بها كأصل غير ملموس، تصميم وتشييد وإختبار نماذج وتصميم الإنتاج قبل الإنتاج أو قبل الإستعمال، وتصميم الأدوات والقوالب التي تشمل تقنية جديدة.

وتشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً والذي إستوفى تعريف الأصل غير الملموس كافة النفقات الضرورية لتطوير أو تصنيع أو تهيئة أصل قادر على العمل وفق رغبة الإدارة، ومن أمثلتها:

- تكلفة المواد والخدمات المستخدمة والمستنفدة لتوليد الأصل غير الملموس.
- الرواتب والأجور المتعلقة بتوليد الأصل غير الملموس.
- رسوم تسجيل الحقوق القانونية، مثل تسجيل براءة الإختراع.
- مصاريف إطفاء براءة الإختراع والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل غير الملموس.

وبالمقابل لا تعتبر المصاريف المتعلقة بتدريب الموظفين لتشغيل الأصل غير الملموس وتكاليف البيع والنفقات الإدارية والمصاريف الثابتة العامة جزء من تكلفة الأصل غير الملموس المطور داخلياً.

مثال (4)

بتاريخ 2011/1/1 بدأت شركة المخترعون لتطوير اللقاحات بمحاولة بحثية للوصول إلى لقاح مضاد لإنفلونزا الخنازير. وبتاريخ 2012/7/1 تم التوصل إلى نتائج تثبت نجاح الإختبارات التي أجريت على العديد من الأشخاص، وبدأت مرحلة تطوير التركيبة لتصبح جاهزة للبيع أو التصنيع. وقد تحققت بهذا التاريخ كافة شروط الإعتراف ببراءة الإختراع كأصل غير ملموس وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم (38). وتم الإنتهاء من المشروع نهاية عام 2012.

وقد تم حصر التكاليف التي تكبدتها الشركة من 2011/1/1 وحتى 2012/12/31:

البند	التكلفة بالدينار	ملاحظات
مواد أولية كيماوية مستخدمة	60000 دينار	تم صرفها بشكل منتظم شهرياً
أجور ورواتب الباحثين	80000 دينار	تصرف شهرياً وبإنتظام
أجهزة ومعدات تم شرائها	20000 دينار	العمر الإنتاجي لها عامين

خصيصاً للمشروع		وتستهلك بالقسط الثابت وليس لها أي قيمة بعد ذلك
رسوم تسجيل براءة الإختراع	10000 دينار	

المطلوب: إحتساب وإثبات قيمة (براءة الإختراع) الواجب رسملتها بموجب معيار المحاسبة رقم (38).

حل مثال (4)

إن شروط الرسملة لبراءة الإختراع قد تحققت بتاريخ 2012/7/1 وبالتالي يتم رسملة التكاليف اللاحقة لهذا التاريخ وحتى نهاية عام 2012 وهي:

- تكلفة المواد المستخدمة 15000 دينار (24/6 × 60000)
- أجور ورواتب الباحثين 20000 دينار (24/6 × 80000)
- أجهزة ومعدات مستخدمة 5000 دينار (24/6 × 20000)
- رسوم تسجيل براءة الإختراع 10000 دينار

المجموع 50000 دينار

أما التكاليف الأخرى التي لم ترسمل فتعتبر لمرحلة البحث ويُعترف بها كمصروف فترة تحمل لبيان الدخل وقت حدوثها. ويتم إثبات قيد الإعتراف بالأصل غير الملموس كما يلي:

50000		من حـــ/ براءة اختراع
	30000	إلى حـــ/ النقدية
	15000	حـــ/ مخزون مواد أولية كيماوية
	5000	حـــ/ أجهزة ومعدات

7. مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل)

Pre-operating Costs and Establishment Costs

عند دفع نفقات لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة، ولكن لا يتم إمتلاك أصل غير ملموس يمكن الإعتراف به، يتم في هذه الحالة الإعتراف بتلك النفقات كمصاريف مباشرة عند تحققها وعند إعداد أول قوائم مالية بعد بدء الأعمال وتشمل:

- مصاريف التأسيس: وتشمل التكاليف التي تدفع قبل بدء المنشأة أعمالها وتستفيد منها المنشأة على مدار حياتها، ومن أمثلتها تكاليف دراسات الجدوى الإقتصادية، والمصاريف القانونية لترخيص المنشأة، والرسوم المقطوعة التي تدفع مرة واحدة، ورسوم الإنتساب التي تدفع مرة واحدة.

– مصاريف ما قبل التشغيل: وهي المصاريف الإدارية والعمومية المدفوعة قبل بدء العمل، وبالتالي فهي المصاريف التي تستفيد منها فترة ما قبل بدء المنشأة لنشاطها، مثل مصروف إصدار منتج جديد، أو مصاريف رواتب العاملين قبل بدء العمل.

مثال (5)

في الفترة من 2014/1/1 – 2014/3/31 دفع الشركاء في شركة البروج "قيد التأسيس" المبالغ التالية كمصاريف تأسيس وما قبل التشغيل وتشمل:

- 8000 دينار مصاريف دراسة جدوى إقتصادية.
- 6000 دينار رواتب وأجور.
- 1000 دينار رسوم انتساب لغرفة التجارة.

المطلوب: بيّن كيفية معالجة هذه المصاريف في قائمة المركز المالي الإفتتاحية للشركة كما في 2014/3/31، وعند إعداد القوائم المالية في 2014/12/31.

حل مثال (5)

ستظهر قائمة المركز المالي الإفتتاحية وضمن الأصول رصيد 9000 دينار كمصاريف تأسيس، ومبلغ 6000 دينار مصاريف ما قبل التشغيل. وعند إعداد القوائم المالية في 2014/12/31 سيتم إعداد القيد التالي:

15000		من حـــ/ ملخص الدخل	2014/12/31
	9000	إلى حـــ/ مصاريف التأسيس	
	6000	حـــ/ مصاريف ما قبل التشغيل	

8. برامج الحاسوب Computer Software

يتم معالجة برامج الحاسوب المولدة داخلياً وفقاً لما تم توضيحة سابقاً بالنسبة للأصول غير الملموسة في مرحلة التطوير، بحيث إذا ثبتت الجدوى الفنية لبرامج الحاسوب وكان بالإمكان قياس تكلفتها بموثوقية، فيتم هنا رسملة هذه البرامج كأصل غير ملموس.

وقد تلجأ المنشأة لشراء برامج حاسوب من طرف آخر لاستخدامها داخلياً، ويمكن تقسيمها إلى:

1. برامج التشغيل Operating Software

ويُقصد بها البرامج التي لا يعمل جهاز الحاسوب بدونها، مثل أنظمة تشغيل Windows وغيرها، فيتم معالجتها كجزء من تكلفة الحاسوب نفسه أي من تكلفة Hardware لأن الحاسوب بدونها لا

يعمل وهي تربط أجزاء الحاسوب بعضها ببعض. وتعامل أجهزة الحاسوب كممتلكات والمباني والمعدات بموجب معيار رقم (16).

2. البرامج الخاصة Softwares

وتتضمن البرامج المستخدمة من قبل المنشأة لأغراض إدارية أو مالية أو رقابية أو للإنتاج مثل برامج الموارد البشرية وبرامج المحاسبة والمستودعات وغيرها. ويتم الإعتراف بهذه البرامج كأصل غير ملموس بتكلفة الشراء شاملة كافة التكاليف المتكبدة حتى يصبح جاهز للاستخدام.

9. العمر الإنتاجي وإطفاء الأصل غير الملموس

Amortization Period and Useful Life

يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة من حيث قابليتها للإطفاء إلى فئتين هما:

1. الأصول غير الملموسة التي يتوجب إطفائها نظراً لوجود عمر إنتاجي محدد لها أو فترة محددة للإستفادة منها واستخدامها، مثال ذلك الحصول على ترخيص استغلال علامة تجارية لفترة محددة.
2. الأصول غير الملموسة التي يتوجب عدم إطفائها هي الأصول التي ليس لها عمر إنتاجي محدد أو فترة محددة للإستفادة منها، مثل شراء المنشأة لبراءة اختراع لفترة غير محدودة وعدم وجود فترة أو عمر إنتاجي محدد للإستفادة منها، أو الشهرة الناتجة عن الإندماج.

1.9 الأصول غير الملموسة التي يتوجب إطفائها

أ. يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس التي يتوجب إطفائه حسب طبيعته، ويمكن أن تؤخذ بعين الإعتبار عوامل عديدة لتحديد ذلك العمر منها دورة حياة المنتج، واستقرار الصناعة، والإستخدام المتوقع من قبل المنشأة، والقيود القانونية. وفي حالة اختلاف العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس عن عمره القانوني فيتم اعتماد العمر الأقل لغايات إحتساب قسط الإطفاء السنوي.

ب. يجب توزيع المبلغ القابل للإهتلاك للأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد ويكون المبلغ القابل للإطفاء هو تكلفة الأصل (أو مبلغ آخر غير التكلفة، مثلاً في نموذج إعادة التقييم) مطروحاً منه قيمته المتبقية. **ويبدأ الإطفاء** عندما يكون الأصل جاهزاً للإستخدام ويتوقف عندما يتم إلغاء الإعتراف به أو يتم إعادة تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

ج. يتم إعتبار القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوي (صفر) ما لم يكن هناك تعهد من قبل طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، أو إن كان هناك سوق نشط للأصل يمكن من خلاله تحديد القيمة المتبقية للأصل إضافة إلى إحتمالية إستمرار وجود سوق نشط للأصل غير الملموس حتى نهاية عمره الإنتاجي.

د. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) إعادة تقييم العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل غير الملموس سنوياً، وكذلك مراجعة طريقة الإطفاء سنوياً، ويتم معاملة هذه التغيرات محاسبياً كتغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) كما هو موضح في الفصل الثالث من هذا الكتاب.

ويتم معالجة مبلغ الإطفاء السنوي للأصول غير الملموسة بالإعتراف به كمصروف حيث يجعل مديناً، أما الطرف الدائن بالقيد فيكون إما الأصل غير الملموس أو مجمع إطفاء الأصل غير الملموس.

مثال (6)

في 2014/1/1 حصلت شركة الأدوية العربية على حقوق اختراع أحد الأدوية لإستغلاله في تصنيع دواء لمرض تشمع الكبد ولمدة 8 سنوات بتكلفة بلغت 80000 دينار، ونظراً لإحتمالية ظهور اكتشافات جديدة في غضون فترة تقل عن 8 سنوات تم تقدير العمر الإنتاجي لحقوق الإختراع بـ 5 سنوات. وقد تم استخدام طريقة القسط الثابت لغايات إطفاء تكاليف حقوق الإختراع.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر الشركة للعام 2014.

حل مثال (6)

- قيد شراء حقوق الإختراع:

80000		من حـــ/ حقوق اختراع	2014/1/1
	80000	إلى حـــ/ النقدية	

- قيد اطفاء حقوق الإختراع في نهاية العام 2014:

16000		من حـــ/ مصروف إطفاء حقوق اختراع	2014/12/31
	16000	إلى حـــ/ حقوق اختراع/ أو مجمع إطفاء حقوق اختراع	

ويلاحظ أن قسط الإطفاء السنوي لحقوق الإختراع يبلغ 16000 دينار (80000 ÷ 5)، وقد حسب على العمر الإنتاجي نظراً لأنه أقل من العمر القانوني للأصل.

ويظهر مصروف إطفاء حقوق اختراع في قائمة الدخل ضمن المصاريف التشغيلية، أما حقوق الإختراع فتظهر بقائمة المركز المالي بالصافي وبقيمة 64000 دينار.

2.9 الأصول غير الملموسة التي يتوجب عدم إطفائها

وهي الأصول غير الملموسة التي ليس لها عمر محدد، حيث لا تخضع إلى الإطفاء وإنما تخضع لاختبار التدني وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبي الدولي رقم (36) "تدني الموجودات"، مثل الشهرة، ورخص التشغيل لشبكات الهاتف المحمول التي ليس لها تاريخ محدد، ورخص صيد الأسماك وغيرها.

10. القياس اللاحق بعد الإعتراف Measurement after Recognition

بعد الإعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس الأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجين التاليين:

1. نموذج التكلفة Cost Model

بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء المتراكم ومجمع خسائر إنخفاض القيمة إن وجد.

2. نموذج إعادة التقييم Revaluation Model

أما بموجب هذا النموذج فيتم تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته العادلة مطروحاً منه الإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة اللاحقة إن وجدت. ويجب تحديد القيمة العادلة من خلال سوق نشط (مثل سوق نشط لرخص سيارات الأجرة القابلة للتداول أو رخص صيد الأسماك) وأن يتم إعادة تقييمها بإنتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ قائمة المركز المالي بشكل كبير عن قيمته العادلة. ويتم تطبيق هذا النموذج وفق المتطلبات التالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي (38) المعنون "الأصول غير الملموسة":

- إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة من فئات الأصول غير الملموسة، فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل غير الملموس المُعاد تقييمه. وتشير "فئات الأصول غير الملموسة" إلى مجموعات من البنود المتشابهة مثل براءات الإختراع والعلامات التجارية أو حقوق الإمتياز أو الأسماء التجارية ويجب أن تعامل الأصول في كل فئة بطريقة مشابهة من أجل تجنب الخلط بين التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

- إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة التي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بمبلغ التكلفة مطروحاً منه أي إطفاء متراكم وخسائر إنخفاض القيمة إن وجدت.
- عند إعادة تقييم أصل غير ملموس يتم الإعتراف بالزيادة في قيمة ذلك الأصل عن تكلفته ضمن حقوق الملكية في حساب يسمى "**فائض إعادة التقييم**" ويتم عرض فائض إعادة التقييم للفترة المالية الحالية ضمن الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل. وإذا حدث إنخفاض لاحق في قيمة الأصل المُعاد تقييمه يتم قيد الإنخفاض في القيمة بجعل حساب فائض إعادة التقييم مديناً حتى يصبح رصيد الفائض صفراً وأي هبوط بعد ذلك يعتبر تدني يظهر كمصروف في بيان الدخل وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "تدني الموجودات".
- إذا إنخفض المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في بيان الدخل (بعد إستنفاد رصيد فائض إعادة التقييم)، وعند إرتفاع قيمة الأصل غير الملموس في فترة لاحقة –عند إعداد القوائم المالية– يتم زيادة قيمة الأصل غير الملموس والإعتراف بأرباح إستعادة خسارة التدني التي حصلت في الفترات السابقة.
- إذا تم إستخدام نموذج إعادة التقييم يتم معالجة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المسجلة في الدفاتر للأصل غير الملموس محاسبياً كما يلي:
  - إلغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس. أو
  - إعادة إحتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر إنخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساوياً للقيمة العادلة.

مثال (7)

- تملكت شركة الوحدة رخصة تشغيل ميناء قابلة للتداول –يمكن بيعها للغير– تكلفتها 140000 دينار وقد تم شرائها في 2013/1/1، ويبلغ العمر المحدد للرخصة 7 سنوات، وتستعمل الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل غير الملموس.
- في 2014/12/31 وكنتيجة لزيادة حركة السفن والبواخر إرتفعت قيمة الرخصة العادلة بحيث أصبحت 150000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية المعالجة المحاسبية لرخصة تشغيل الميناء في 2014/12/31 علماً بأن الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.

حل مثال (7)

- يبلغ مصروف الإطفاء السنوي بطريقة القسط الثابت 20000 دينار سنوياً (140000 ÷ 7).
- رصيد مجمع الإطفاء نهاية عام 2014 (عامين) مبلغ 40000 دينار.
- وعليه، فإن القيمة المسجلة للأصل في 2014/12/31 =(التكلفة– مجمع الإطفاء) = 140000 – 40000 = 100000 دينار.
- وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (38) يتم الإعتراف بزيادة القيمة العادلة للأصل غير الملموس المُعاد تقييمه في حساب فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية ويمكن إتباع طريقتين لذلك هما:

الطريقة الأولى: إلغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس:

القيمة العادلة =	150000 دينار
يطرح: القيمة المسجلة للأصل (الدفترية)	(100000) دينار
الزيادة في القيمة العادلة =	**50000 دينار**

ويتم إثبات القيود التالية:

40000 10000		من حـــ/ مجمع إطفاء رخصة الميناء حـــ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس)	2014/12/31
	50000	إلى حـــ/ فائض إعادة التقييم	

الطريقة الثانية: إعادة إحتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر إنخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساوياً للقيمة العادلة. وهنا نسبة الزيادة في القيمة العادلة عن المسجلة (50%) من 100000 دينار إلى 150000 دينار.

الأرصدة قبل إعادة التقييم		**الأرصدة بعد إعادة التقييم**	
التكلفة	140000 دينار	التكلفة	210000 دينار
– مجمع الإطفاء	(40000) دينار	– مجمع الإطفاء[2]	(60000) دينار

2 حسب مجمع الإطفاء بناءً على القيمة الجديدة لرخصة تشغيل الميناء بعد إعادة التقييم والبالغة 150000 دينار، حيث يصبح مبلغ الإطفاء السنوي 30000 دينار (210000 ÷ 7).

القيمة المسجلة(الدفترية)	100000 دينار	القيمة المسجلة	150000 دينار

70000	 20000 50000	من حــ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس) إلى حــ/ مجمع الإطفاء حــ/ فائض إعادة التقييم	2014/12/31

نلاحظ مما سبق أن الطريقتين تؤديان إلى نفس النتيجة من حيث ظهور فائض إعادة التقييم بمبلغ 50000 دينار.

11. تدني (انخفاض) قيمة الأصول غير الملموسة Impairment of Intangibles

تخضع الأصول غير الملموسة لاختبار تدني القيمة (الانخفاض) بشكل يشابه بشكل كبير تدني الأصول الملموسة (الممتلكات والمباني والمعدات). حيث يحدث التدني في قيمة الأصول غير الملموسة عندما تنخفض القيمة القابلة للإسترداد للأصل عن القيمة المسجلة (الدفترية) له، والقيمة القابلة للإسترداد هي القيمة من الاستعمال Value in Use أو صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة – مصاريف بيع الأصل المقدرة) أيهما أكبر.

وعند إجراء اختبار التدني للأصول غير الملموسة يتم التفريق **بين تدني الشهرة وتدني الأصول غير الملموسة الأخرى وكما يلي:**

1.11 اختبار تدني الشهرة

تظهر الشهرة محاسبياً عند شراء منشأة ما لصافي أصول منشأة أخرى أي حدوث إندماج، وكذلك قد تظهر الشهرة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة سيطرة منشأة (الشركة الأم) على شركة أخرى (شركة تابعة) عند سيطرة الأم على أكثر من 50% من حقوق التصويت.

لذلك فإن الشهرة لا يتم شرائها بشكل مستقل عن الأصول الأخرى للمنشأة المشتراة، وعليه فإن اختبار التدني للشهرة لا يتم إلا من خلال اختبار التدني لصافي أصول الشركة المشتراة سواء في الإندماج أو السيطرة.

ويجب إجراء اختبار التدني سنوياً للشهرة بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشرات على حدوث التدني. ويتم إجراء اختبار التدني للشهرة من خلال إجراء اختبار تدني للشركة المشتراة وهي ما تسمى وحدة توليد النقد حيث يتم إحتساب **خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد Impairment Loss for a Cash-generating Unit** **كما يلي:**

أ. يجب تخصيص خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد وفق الترتيب التالي:

- يتم في البداية تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد.

- بعد ذلك يتم تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) للأصول الأخرى على أساس تناسبي وفق القيمة النسبية لكل أصل إلى إجمالي الأصول.

ب. عند توزيع خسارة تدني القيمة على الأصول الأخرى، يجب أن لا تقل قيمة أي أصل بعد التخفيض عن أي من القيم التالية أيهما أعلى:

- القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل.
- القيمة قيد الإستعمال.
- صفر.

مثال (8)

لدى الشركة س وحدة توليد نقد والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة	4 مليون
براءة الإختراع	5 مليون
الآلات والمعدات	10 مليون
المجموع	19 مليون

وفي 2011/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد 9 مليون دينار.

المطلوب: تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.

حل مثال (8)

البيان	الشهرة	براءة الإختراع	الآلات والمعدات	المجموع
القيمة المسجلة (بالمليون دينار)	4	5	10	19
خسارة انخفاض القيمة	(4)	(2)	(4)	(10)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد انخفاض القيمة	---	3	6	9

ملاحظات:

1. تم تخصيص خسارة التدني أولاً بتخفيض القيمة الدفترية للشهرة بالكامل.
2. تم بعد ذلك تخصيص باقي خسارة انخفاض القيمة إلى الأصول الأخرى على أساس تناسبي وبنسبة القيمة الدفترية لكل فئة من الأصول وبنسبة 1 : 2 بين براءة الإختراع والآلات والمعدات ذات القيمة الدفترية (5 : 10 مليون) على التوالي. ويتم إثبات القيد التالي:

10		من حـ/ خسائر التدني	2011/12/31
	4	إلى حـ/ الشهرة	
	4	حـ/ مجمع تدني الآلات والمعدات	
	2	حـ/ براءة الإختراع	

وفي الفترات اللاحقة وعند حدوث ارتفاع في القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد، فإن معايير المحاسبة الدولية تنص على أنه لا يجوز عكس خسارة التدني المستردة المتعلقة بالشهرة على الإطلاق وذلك لصعوبة التمييز كون الزيادة في قيمة الشهرة هي إستعادة للتدني السابق أو ظهور شهرة جديدة بعد حدوث التدني.

2.11 اختبار التدني للأصول غير الملموسة الأخرى عدا الشهرة

يتم الإعتراف بخسارة تدني الأصول غير الملموسة الأخرى عند وجود مؤشرات تدني إذا كان لها عمر محدد وتخضع للإطفاء، أما إذا كان الأصل غير الملموس ليس له عمر محدد وبالتالي لا يخضع للإطفاء كما ذُكر سابقاً مثل (رخصة صيد الأسماك الدائمة) فإن اختبار التدني يجب أن يتم سنوياً وذلك بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "تدني الموجودات". ويتم إحتساب التدني وفق المعادلة التالية:

خسارة التدني = القيمة القابلة للإسترداد للأصل غير الملموس – القيمة المسجلة للأصل

وعند ارتفاع القيمة القابلة للإسترداد في فترات لاحقة للتدني يتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني مع مراعاة ما يلي:

أ. يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق.

ب. يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني سابق.

مثال (9)

في 2009/1/1 اشترت الشركة العالمية رخصة تشغيل خطوط نقل الركاب من وإلى المطار لمدة 7 سنوات بمبلغ 140000 دينار، ولدى إجراء اختبار التدني نهاية عامي 2009 و2010 تبين أن القيمة القابلة للإسترداد هي 90000 دينار و 115000 دينار على التوالي. وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في إطفاء الأصول غير الملموسة.

المطلوب: إثبات قيود اختبار التدني نهاية عامي 2009 و2010.

حل مثال (9)

- **نهاية عام 2009:**

خسائر التدني = القيمة القابلة للإسترداد – القيمة الدفترية(التكلفة – مجمع الإطفاء)

= 90000 − (140000 − 20000*)

= −30000 دينار (خسارة تدني)

* مجمع الإطفاء نهاية 2009 = 140000÷7 = 20000 دينار

ويتم إثبات القيد التالي:

30000		من حـــ/ خسائر تدني رخصة التشغيل	2009/1/1
	30000	إلى حـــ/ مجمع تدني رخصة التشغيل	

- **نهاية عام 2010:**

القيمة الدفترية لرخصة التشغيل

= التكلفة	140000
– مجمع الإطفاء (20000 + 90000/6)	(35000)
– مجمع التدني	(30000)
القيمة الدفترية 2010/12/31	75000 دينار

الزيادة في القيمة القابلة للإسترداد (إستعادة التدني) = 115000 – 75000

= 40000 دينار

وعند الإعتراف بأرباح خسائر إستعادة التدني يتم مراعاة ما يلي:

أ. يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق (30000).

ب. يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني سابق:

القيمة الدفترية للأصل بافتراض عدم وجود تدني سابق = التكلفة – مجمع الإطفاء

= 140000 −(2× 20000)

= 100000 دينار

وعليه فإن أقصى مبلغ يمكن الإعتراف به كمكاسب إستعادة خسائر التدني السابق هو 25000 دينار (100000 – 75000).

ويتم إعداد القيد التالي:

30000		من حـــ/ مجمع تدني رخصة التشغيل	2010/12/31
	25000	حـــ/ مكاسب إستعادة خسائر التدني	
	5000	حـــ/ مجمع الإطفاء	

ويتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني في بيان الدخل.

12. تكاليف تطوير الأصل غير الملموس

SIC Interpretation 32: Intangible Assets- Website Costs

يعتبر الموقع الإلكتروني Website للشركة الذي ينشأ عن التطوير والمصمم لإتاحة الوصول إليه داخلياً وخارجياً، أصلاً غير ملموس تم توليده داخلياً ويخضع لمتطلبات هذا المعيار.

وعند تكبد نفقات على تطوير الموقع الإلكتروني لغايات الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة وخدماتها لا يتم رسملة هذه النفقات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، لذلك يجب إعتبار التكاليف المتكبدة في تطوير مثل هذا الموقع على أنها مصاريف ضمن بيان الدخل. أما إذا كان الموقع الإلكتروني لأغراض ممارسة النشاط كبيع السلعة أو تقديم الخدمة، فيتم الإعتراف بتكاليفه كأصل غير ملموس وذلك **بموجب التفسير رقم (32)** الصادر عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية.

13. الإفصاح Disclosure

يتطلب المعيار المحاسبي رقم (38) الإفصاحات التالية لكل فئة من الأصول غير الملموسة، مع التمييز بين الأصول المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى:

- تحديد ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية غير محدودة أو محدودة المدة، فإن كانت محدودة يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
- طرق الإطفاء المستخدمة للأصول ذات العمر المحدد.
- المبلغ المسجل الإجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة.
- بنود بيان الدخل التي يدخل ضمنها الإطفاء.

مطابقة المبلغ المسجل في بداية المدة ونهايتها مبيناً ما يلي:

- الإضافات التي تظهر بشكل منفصل من تلك الأصول المطورة داخلياً وتلك المشتراة بصورة منفصلة والمشتراة من خلال عمليات إندماج الأعمال.
- الأصول المصنفة على أنها مُحتفظ بها برسم البيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).
- الزيادة أو الإنخفاض خلال الفترة الناتج عن عمليات إعادة التقييم، وخسائر انخفاض القيمة، المُعترف بها في حقوق الملكية والقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة.
- الإطفاء المُعترف به خلال الفترة.
- صافي فروقات الصرف عند إعادة التحويل.
- أي تغيرات أخرى خلال الفترة.

- بالنسبة للأصول ذات العمر الإنتاجي غير المحددة يتوجب الإفصاح عن المبلغ المسجل للأصل والأسباب التي تدعم ذلك.
- وصف أي أصل فردي غير ملموس ذو قيمة جوهرية للقوائم المالية للمنشأة ومبلغها المسجل وفترة الإطفاء المتبقية لها.
- الأصول غير الملموسة التي يتم إمتلاكها من خلال منحة حكومية والمُعترف بها بموجب القيمة العادلة.
- مبلغ الإلتزامات التعاقدية لشراء الأصول غير الملموسة.

إذا قيدت الأصول غير الملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الإفصاح عما يلي ولكل فئة من الأصول:

- تاريخ إعادة التقييم.
- المبلغ المسجل للأصل المُعاد تقييمه.
- المبلغ المسجل الذي سيتم الإعتراف به لو تم استخدام نموذج التكلفة.
- مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مع بيان التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين.
- الطرق والإفتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.

كما يشجع المعيار المنشآت على الإفصاح عن أي أصول غير ملموسة مطفأة بالكامل لا تزال قيد الاستخدام، وأية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة وغير مُعترف بها كأصول لأنها لا تستوفي شروط الإعتراف.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. واحدة مما يلي لا تعتبر ضمن الأصول غير الملموسة:

أ- أفلام السينما
ب- تكاليف برامج حملات التسويق الكبيرة
ج- برامج الكمبيوتر
د- حق الإمتياز

2. أي من البنود المدرجة أدناه لا يكون مؤهلاً كأصل غير ملموس:

أ- برامج الحاسوب الخاصة
ب- الرخص الحكومية القابلة للتداول
ج- براءة الإختراع
د- برامج تشغيل أجهزة الحاسوب

3. في حالة عدم وجود نمط معين للإستفادة من المنافع المتوقعة من الأصل غير الملموس يتم إطفائه على مدار عمره المحدد بموجب معيار المحاسبة رقم (38):

أ- القسط المتناقص
ب- القسط الثابت
ج- طريقة وحدات النشاط
د- لا يتم إطفائها

4. يتم معالجة تكاليف تطوير الموقع الإلكتروني لأغراض الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة:

أ- كمصاريف فترة
ب- تعتبر أصل غير ملموس
ج- من خلال تخفيض حساب فائض إعادة تقييم
د- كمصاريف مدفوعة مقدماً

5. واحدة مما يلي تعتبر مؤهلة كموجودات غير ملموسة بموجب المعيار الدولي رقم (38):

أ- حملة دعاية وإعلام لمنتج جديد
ب- خسارة عمليات من التجارب من التصنيع
ج- تكاليف البحث
د- تكلفة الموقع الإلكتروني لبيع الشركة لمنتجاتها

6. في 2009/1/1 إشترت شركة الإنتاج الصناعية علامة تجارية لأحد المنتجات بمبلغ 30000 دينار، وقد دفعت الشركة مبلغ 4000 دينار رسوم تسجيل لدى الجهات الحكومية نقداً، و 1000 دينار عمولة للوسيط الذي أتم الصفقة.

فإن تكلفة العلامة التجارية هي:

أ- 35000 دينار
ب- 34000 دينار
ج- 31000 دينار
د- 30000 دينار

7. تم شراء علامة تجارية بمبلغ 60000 دينار بكمبيالة مؤجلة الدفع لمدة عام، وقد دفعت الشركة 2000 دينار رسوم تسجيل لدى الجهات الحكومية، علماً بأن سعر شراء العلامة التجارية النقدي يبلغ 52000 دينار. إن قيمة العلامة التجارية ستظهر بدفاتر الشركة:

أ- 60000 دينار
ب- 62000 دينار
ج- 54000 دينار
د- 52000 دينار

8. يتم معالجة مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل كما يلي:

أ- يتم رسملتها وإطفائها على مدار 5 سنوات
ب- يتم رسملتها وإطفائها على مدار 20 سنة
ج- يتم إطفائها في بيان الدخل عند إعداد القوائم المالية السنوية
د- يتم رسملتها ولا يتم إطفائها

<u>استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين (9- 10) التاليين</u>

لدى الشركة الجنوبية وحدة توليد نقد والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة	2 مليون
العقارات	6 مليون
الآلات والمعدات	4 مليون
المجموع	12 مليون

وفي 2011/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد 8 مليون دينار.

9. بعد تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد، فإن رصيد حساب الشهرة سيكون:

أ- 1 مليون
ب- 2 مليون

ج- 1.33 مليون   د- صفر

10.رصيد حساب الآلات والمعدات بعد تخصيص خسارة التدني للأصول سيبلغ:

أ- 3 مليون   ب- 2.8 مليون دينار

ج- 3.2 مليون   د- 2.66 مليون

التمرين الثاني:

في 2011/1/1 إشترت شركة حنين للأدوية حقوق إختراع أحد الأدوية لاستغلاله في تصنيع دواء لمرض الربو ولمدة 6 سنوات بتكلفة بلغت 120000 دينار، ونظراً لإحتمالية ظهور إكتشافات جديدة في غضون فترة تقل عن ست سنوات تم تقدير العمر الإنتاجي لحقوق الإختراع بأربع سنوات. وقد تم استخدام طريقة القسط الثابت لغايات إطفاء تكاليف حقوق الإختراع.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر الشركة للعام 2011.

التمرين الثالث:

- في 2010/1/1 اشترت شركة السعادة رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم الموجودة في جامعة البترا لمدة 5 سنوات وبتكلفة تبلغ 50000 دينار، علماً بأن شروط العقد يسمح للشركة ببيع الرخصة للغير خلال فترة العقد. وقد استعملت الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل غير الملموس.
- في 2011/12/31 بلغت القيمة العادلة للرخصة 65000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لإطفاء رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم في 2011/12/31 علماً بأن الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.

التمرين الرابع:

بتاريخ 2011/1/1 بدأت شركة الرواد لتطوير العقاقير الطبية بمحاولة بحثية للوصول إلى علاج لمرض انخفاض ضغط الدم. وبتاريخ 2012/9/1 تم التوصل إلى نتائج تثبت نجاح الإختبارات التي أجريت على العديد من الأشخاص، وبدأت مرحلة تطوير التركيبة الطبية لتصبح جاهزة للبيع أو

التصنيع. وقد تحققت بهذا التاريخ كافة شروط الإعتراف ببراءة الإختراع كأصل غير ملموس وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38). وتم الإنتهاء من المشروع نهاية عام 2012.

وقد تم حصر التكاليف التي تكبدتها الشركة من 2011/1/1 وحتى 2012/12/31:

البند	التكلفة بالدينار	ملاحظات
مواد أولية كيماوية مستخدمة	48000 دينار	تم صرفها بشكل منتظم شهرياً
أجور ورواتب الباحثين	60000 دينار	تصرف شهرياً وبإنتظام
أجهزة ومعدات تم شرائها خصيصاً للمشروع	30000 دينار	العمر الإنتاجي لها عامين وتستهلك بالقسط الثابت وليس لها أي قيمة بعد ذلك
رسوم تسجيل براءة الإختراع	12000 دينار	

المطلوب: إحتساب وإثبات قيمة الأصل غير الملموس (براءة الإختراع) الواجب رسملتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

التمرين الخامس:

عدد الشروط الواجب توفرها في الأصل غير الملموس لكي يتم رسملة التكاليف المتكبدة عليه خلال مرحلة التطوير بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم(38).

التمرين السادس:

لدى شركة البلاد وحدة توليد نقد (شركة مندمجة) والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية بتاريخ 2011/12/31:

الشهرة	2 مليون
علامات تجارية	8 مليون
الآلات والمعدات	4 مليون
العقارات	8 مليون
المجموع	22 مليون

وفي 2011/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد 15 مليون دينار.

المطلوب:

1. تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.
2. إعداد القيود اليومية لإثبات قيد خسارة التدني.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
الإجابة	ب	د	ب	أ	د	أ	ج	ج	د	ج

إجابة التمرين الثاني:

- قيد شراء حقوق الإختراع:

120000	 120000	من حـــ/ حقوق اختراع إلى حـــ/ النقدية	2011/1/1

- قيد إطفاء حقوق الإختراع في نهاية العام 2011:

30000	 30000	من حـــ/ مصروف اطفاء حقوق اختراع إلى حـــ/ حقوق اختراع/ أو مجمـــع اطفاء حقوق اختراع	2011/12/31

إجابة التمرين الثالث:

القيمة العادلة =	65000 دينار
يطرح: القيمة المسجلة للأصل (الدفترية) 50000-20000	(30000) دينار
الزيادة في القيمة العادلة =	**35000 دينار**

ويتم إثبات القيود التالية:

20000		من حـــ/ مجمع اطفاء رخصة المقاصف والمطاعم	

15000		حـ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس)	2011/12/31
	35000	إلى حـ/ فائض إعادة التقييم	

إجابة التمرين الرابع:

إن شروط الرسملة لبراءة الإختراع قد تحققت بتاريخ 2012/9/1 وبالتالي يتم رسملة التكاليف اللاحقة لهذا التاريخ وحتى نهاية عام 2012 (4 شهور) وهي:

- تكلفة المواد المستخدمة 8000 دينار (48000 × 24/4)
- أجور ورواتب الباحثين 10000 دينار (60000 × 24/4)
- أجهزة ومعدات مستخدمة 5000 دينار (30000 × 24/4)
- رسوم تسجيل براءة الإختراع <u>12000 دينار</u>

المجموع 35000 دينار

أما التكاليف الأخرى التي لم ترسمل فتعتبر لمرحلة البحث ويُعترف بها كمصروف فترة تحمل لبيان الدخل وقت حدوثها. ويتم إثبات قيد الإعتراف بالأصل غير الملموس كما يلي:

35000		من حـ/ براءة اختراع
	22000	إلى حـ/ النقدية
	8000	حـ/ مخزون مواد أولية كيماوية
	5000	حـ/ أجهزة ومعدات

إجابة التمرين الخامس:

يجب الإعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر جميع البنود المحددة التالية:

- الجدوى الفنية لإستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للإستخدام أو البيع.
- نية المنشأة لإستكمال الأصل وإستخدامه أو بيعه.
- قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل.

- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة.
- بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه.
- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير وإستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.
- القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.

إجابة التمرين السادس:

البيان	الشهرة	علامات تجارية	الآلات والمعدات	العقارات	المجموع
القيمة المسجلة (بالمليون دينار)	2	8	4	8	22
خسارة انخفاض القيمة	(2)	(2)	(1)	(2)	(7)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد انخفاض القيمة	---	6	3	6	15

ملاحظات:

1. تم تخصيص خسارة التدني أولاً بتخفيض القيمة الدفترية للشهرة.
2. تم بعد ذلك تخصيص باقي خسارة انخفاض القيمة إلى الأصول الأخرى على أساس تناسبي وبنسبة القيمة الدفترية لكل فئة من الأصول التي تشمل العلامات التجارية و(الآلات والمعدات) والعقارات ذات القيمة الدفترية (8 : 4 : 8 مليون) على التوالي. **ويتم إثبات القيد التالي:**

7		من حـــ/ خسائر التدني إلى مذكورين	2011/12/31
	2	حـــ/ الشهرة	
	1	حـــ/ مجمع تدني الآلات والمعدات	
	2	حـــ/ علامات تجارية	
	2	حـــ/ مجمع تدني العقارات	

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة
الفصل الثاني عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (40)
الإستثمارات العقارية
Intangible Assets

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (40) :"الإستثمارات العقارية".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الإستثمارات العقارية".
3. استعراض الشروط اللازم توفرها للإعتراف بالإستثمارات العقارية من قبل المنشأة كأصول غير متداولة.
4. بيان وشرح المعالجة المحاسبية للقياس اللاحق بعد الإعتراف للإستثمارات العقارية.
5. عرض للمعايير والأسس الواجب مراعاتها لتحديد القيمة العادلة للعقار في حالة إختيار المنشأة استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الإستثمارات العقارية.
6. بيان متطلبات المعالجة المحاسبية لعمليات التحويل من وإلى الإستثمارات العقارية وكيفية معالجة الفروقات في قيمة العقارات المحولة.
7. استعراض الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الإستثمارات العقارية".

1. مقدمة

تقوم العديد من الشركات بإستثمار جزء من أموالها في الأراضي والمباني (العقارات) وذلك بهدف تأجير هذه العقارات للغير والحصول منها على إيرادات التأجير. كما تلجأ بعض الشركات إلى الإستثمار في العقارات بهدف الإحتفاظ بها لفترة طويلة وبالتالي الإستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباح رأسمالية عند عملية بيعها.

وقد تم تخصيص معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الإستثمارات العقارية" لمعالجة الجوانب المحاسبية المختلفة لهذه الإستثمارات من حيث الإعتراف والقياس والإفصاح.

ونشير هنا إلى أن إمتلاك العقارات والأراضي يعالج محاسبياً حسب نية وصفة الاستخدام، فإذا تم تملكها لاستخدامها لمساعدة المنشأة في ممارسة نشاطها تعالج ضمن معيار المحاسبة رقم (16) "الممتلكات والمباني والمعدات"، أما إذا تم إمتلاكها لأغراض المتاجرة بها فيتم تصنيفها ضمن المخزون وفق معيار رقم (2) "المخزون".

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (40) إلى وصف المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية من حيث الإعتراف والقياس اللاحق بها ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

3. نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الإستثمارات العقارية" في عملية الإعتراف والقياس والإفصاح الخاصة بالإستثمارات العقارية المملوكة من قبل المنشأة والمحتفظ بها إما لتأجيرها للغير أو بهدف الإستفادة من ارتفاع قيمتها في المدى الطويل لتحقيق أرباح رأسمالية. كما ينطبق هذا المعيار على الإستثمارات العقارية التالية:

1. العقارات المملوكة من قبل المنشأة والمؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي.
2. العقارات المحتفظ بها من قبل المنشأة بموجب عقد إستئجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي.
3. العقارات المملوكة من قبل الشركة القابضة والمؤجرة للشركة التابعة بموجب عقد تأجير تشغيلي، حيث يتم تصنيف هذه العقارات ضمن القوائم المالية للشركة القابضة كإستثمارات عقارية. أما عند إعداد القوائم المالية الموحدة فتعالج هذه الإستثمارات حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات".

ومن الأمثلة على الممتلكات الإستثمارية التي يشملها هذا المعيار ما يلي:

أ. أرض محتفظ بها بإنتظار إرتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس لبيعها في الأجل القصير في السياق العادي للعمل.

ب.أرض محتفظ بها حالياً لغرض غير محدد.

ج.مبنى مملوك من المنشأة معدة التقرير (أو محتفظ به من قبل المنشأة بموجب عقد إيجار تمويلي) وتم تأجيره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

د. مبنى شاغر ولكن محتفظ به لإيجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

ه. الممتلكات التي تم إنشاؤها أو تطويرها لتستخدم في المستقبل كإستثمارات عقارية (إعتباراً من 2009/1/1).

لا يشمل نطاق هذا المعيار ما يلي:

أ. الجوانب الأخرى المتعلقة بعقود الإيجار الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (17) "عقود الإيجار" من حيث كيفية تصنيف عقد الإيجار والمحاسبة والإفصاح المتعلق بتلك العقود.

ب.العقارات التي تنوي المنشأة بيعها ضمن نشاطها الطبيعي والتشغيلي العادي، تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم (2): "المخزون".

ج.العقارات التي يتم تشييدها أو تطويرها من قبل شركات المقاولات لمصلحة الغير، تم معالجتها في معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

د. العقارات التي تمتلكها المنشأة لاستخدامها في ممارسة نشاطها مثل مباني الإدارة والفروع والمستودعات، تم معالجتها في معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات".

ه. الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي (تم تغطيتها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة").

و. حقوق المعادن والإستكشاف لإستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المشابهة (تم تغطيتها بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها").

4. التعريفات Definitions

الإستثمارات العقارية Investment Property

هي أرض أو مبنى (أو جزء من مبنى) أو كلاهما محتفظ بها من قبل المالك (أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لتحقيق إيراد إما من عملية تأجير العقار للغير أو من الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إرتفاع قيمة العقار الرأسمالية، أو كلاهما. ولا يدخل ضمن الإستثمارات العقارية:

أ. العقارات التي تستخدم في تصنيع أو توريد البضائع أو الخدمات أو التي تستخدم للأغراض الإدارية.
ب. العقارات التي يتم بيعها من قبل المنشأة في سياق الأعمال العادية.

القيمة العادلة للأصل Fair Value

هي المبلغ الذي سيتم إستلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الإلتزام في عملية إعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

التكلفة Cost

هي عبارة عن النقدية المدفوعة أو التضحيات التي تقدمها المنشأة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه مقابل حيازة الأصل أو إنشائه.

القيمة المسجلة أو المرحلة Carrying Amount

هي قيمة الأصل المُعترف بها بتاريخ الميزانية العمومية.

العقار المشغول من مالكه Owner-Occupied Property

هو العقار المحتفظ به من قبل المالك (أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لغايات إستخدامه في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

5. الإعتراف بالممتلكات الإستثمارية Recognition

يتم الإعتراف بالممتلكات الإستثمارية كأصول عند توفر الشرطين التاليين:

- من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالممتلكات الإستثمارية إلى المنشأة.
- من الممكن قياس تكلفة الممتلكات الإستثمارية بموثوقية.

وتشمل تكلفة الممتلكات الإستثمارية كافة التكاليف المتعلقة بإقتناء تلك الإستثمارات والتي تتكون من سعر الشراء وأية مصاريف مباشرة مرتبطة بالأصل مثل الأتعاب المهنية المتعلقة بالخدمات القانونية والرسوم القانونية على شراء الممتلكات الإستثمارية.

أما الممتلكات الإستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التمويلي فيتم رسملة عقد الإيجار بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما أقل.

6. القياس اللاحق بعد الإعتراف Measurement after Recognition

أ. عند إعداد القوائم المالية للمنشأة على المنشأة إختيار أياً مما يلي كسياسة محاسبية للمحاسبة عن الممتلكات الإستثمارية:

- نموذج التكلفة، أو
- نموذج القيمة العادلة مع إظهار فروقات القيمة العادلة للممتلكات الإستثمارية ضمن بيان الدخل.

ب. ويمكن أن تختار المنشأة نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم **لجميع عقاراتها الإستثمارية**. إلا أن هناك **إستثناءان هما:**

1. إذا إختارت المنشأة تصنيف الممتلكات المُحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها إستثمارات عقارية، فإنها يجب أن تختار نموذج القيمة العادلة لجميع إستثماراتها العقارية. أو
2. للمنشأة الإختيار بتطبيق نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة لجميع الإستثمارات العقارية التي تضمن الإلتزامات التي تدفع عائداً مرتبطاً مباشرة بالقيمة العادلة للأصول أو مرتبطاً بالعوائد من تلك الأصول. وفي هذه الحالة يكون للمنشأة الإختيار بتطبيق نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة لجميع الإستثمارات العقارية الأخرى.

ج. وإذا تم إتباع نموذج التكلفة تظهر الممتلكات الإستثمارية بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهتلاك، أما إذا تم إتباع نموذج القيمة العادلة فإن القيمة العادلة يجب أن تمثل القيمة العادلة لتلك الإستثمارات وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة كما في تاريخ قائمة المركز المالي.

د. إذا لم يكن من الممكن عند شراء أو إقتناء الممتكات الإستثمارية (من خلال تحويلها من الأصول طويلة الأجل إلى ممتلكات إستثمارية) تحديد القيمة العادلة بموثوقية على أساس مستمر، يجب عندها قياس الأصل باستخدام نموذج التكلفة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) إلى أن يتم التخلص من الأصل، ويتم إفتراض أن القيمة المتبقية (صفر). لذلك من الممكن أن تحتفظ المنشأة بإستثمارات عقارية يتم قياس بعضها بالقيمة العادلة وبعضها بنموذج التكلفة. وفي حالة إختيار المنشأة لنموذج التكلفة عليها الإفصاح عن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بتاريخ إعداد القوائم المالية.

7. نموذج القيمة العادلة Fair Value Model

في حالة إختيار المنشأة نموذج القيمة العادلة لتقييم الإستثمارات العقارية يتوجب عليها تحديد القيمة العادلة للعقار مستخدمة المعايير والأسس التالية:

1. عند قياس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) على المنشأة التأكد من أن القيمة العادلة تعكس القيمة الإيجارية لعقود إيجار حالية، والإفتراضات

الأخرى التي يستخدمها المتعاملين بالسوق عند تسعير الإستثمارات العقارية في ظل ظروف السوق الحالية.

2. عند تحديد القيمة العادلة للعقار يتوجب عدم تقييم مكونات العقار بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال لا تقيم المصاعد الموجودة في البناء والتي تعتبر جزء أساسياً منه بشكل مستقل، بل يقيم البناء كوحدة واحدة.
3. أن تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ الميزانية.

يضع المعيار إفتراض يتطلب من المنشأة مراعاته عند استخدام نموذج القيمة العادلة، حيث يقوم هذا الإفتراض على قدرة المنشأة على تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية خلال الفترات التالية وبشكل مستمر. وفي حالة استخدام المنشأة لنموذج القيمة العادلة وتبين لها خلال الفترات التالية عدم قدرتها على تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية خلال الفترات التالية وبشكل مستمر، فيتم في هذه الحالة استخدام نموذج التكلفة.

مثال (1)

في 2014/1/1 اشترت شركة البلاد مبنى لأغراض تأجيره للغير تم تصنيفه من قبل الشركة كإستثمارات عقارية، وقد دفعت الشركة مبلغ 450000 دينار ثمن للعقار ومبلغ 50000 دينار رسوم تسجيل العقار. وقد قدر أن قيمة الأرض تشكل 30% من قيمة العقار الكلية، في حين يشكل البناء 70%، وتقرر استهلاك البناء بنسبة 2.5% سنوياً. تم تأجير العقار في 2014/7/1 بأجرة سنوية تبلغ 30000 دينار، وقد استلمت الشركة إيجاره سنة كاملة مقدماً عند التأجير.

في 2014/12/31 تم إعادة تقييم العقار بقيمة عادلة تبلغ 210000 دينار للأراضي و430000 دينار للمباني.

المطلوب:

1. بيان المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية بإفتراض استخدمت شركة البلاد نموذج التكلفة.
2. بيان المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية بإفتراض استخدمت شركة البلاد نموذج القيمة العادلة.

حل مثال (1)

1. نموذج التكلفة

أ. قيد الشراء:

150000 350000	 500000	من حـــ/ إستثمارات عقارية – أراضي حـــ/ إستثمارات عقارية – مباني إلى حـــ/ النقدية	2014/1/1

– تبلغ التكلفة الكلية للعقار 500000 دينار (450000 + 50000).

– تم تقسيم التكلفة الكلية للعقار على الأراضي والمباني بنسبة 30%:70% على التوالي.

ب. قيد التأجير واستلام الدفعة الأولى من الإيجار:

30000		من حـــ/ النقدية	2014/7/1
	30000	إلى حـــ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	

ج. قيد التسويات الجردية المتعلقة بإيجار العقار المقبوض مقدماً (30000×6/12)

15000		من حـــ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	2014/12/31
	15000	إلى حـــ/ إيراد عقار	

د. قيد إثبات إهتلاك البناية:

8750		من حـــ/ مصروف إهتلاك مباني	2014/12/31
	8750	إلى حـــ/ مجمع إهتلاك مباني	

الإهتلاك السنوي للبناء = 8750 دينار (350000 × 2.5%).

2. نموذج القيمة العادلة

أ. قيد الشراء:

150000		من حـــ/ إستثمارات عقارية – أراضي	2014/1/1
350000		حـــ/ إستثمارات عقارية – مباني	
	500000	إلى حـــ/ النقدية	

– تبلغ التكلفة الكلية للعقار 500000 دينار (450000 + 50000).

– تم توزيع التكلفة الكلية للعقار على الأراضي والمباني بنسبة 30% : 70% على التوالي.

ب.قيد التأجير واستلام الدفعة الأولى من الإيجار:

30000		من حـــ/ النقدية	2014/7/1
	30000	إلى حـــ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	

ج.قيد التسويات الجردية المتعلقة بإيجار العقار المقبوض مقدماً (12/6×30000):

15000		من حـــ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	2014/12/31
	15000	إلى حـــ/ إيراد عقار	

د. قيد إثبات اهتلاك البناية:

8750		من حـــ/ مصروف اهتلاك مباني	2014/12/31
	8750	إلى حـــ/ مجمع اهتلاك مباني	

الإهتلاك السنوي للبناء = 8750 دينار (350000 × 2.5%).

ه. إعادة تقييم المباني والاراضي بالقيمة العادلة:

60000		من حـــ/ إستثمارات عقارية – أراضي	2014/12/31
88750		حـــ/ إستثمارات عقارية – مباني	
	148750	إلى حـــ/ مكاسب التغير في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية	

* مكاسب التغير في القيمة العادلة للأراضي = 210000 – 150000 = 60000 دينار.

* مكاسب التغير في القيمة العادلة للمباني = 430000 – 341250 = 88750 دينار.

القيمة الدفترية للمباني = 350000 (تكلفة المباني) – 8750 (مجمع إهتلاك) = 341250 دينار.

8. عمليات التحويل Transfers

تتم عمليات التحويل من وإلى الإستثمارات العقارية عندما وفقط يكون هناك تغير في الاستخدام يثبته ما يلي:

- بدء الإشغال من قبل المالك من خلال التحويل من الإستثمارات العقارية إلى الممتلكات المشغولة من المالك أي تصبح ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات.
- بدء التطوير بقصد البيع وذلك من خلال التحويل من الإستثمارات العقارية إلى المخزون.
- تحويل مباني أو أراضي من الممتلكات والمصانع والمعدات إلى الإستثمارات العقارية.
- بدء عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر وذلك من خلال تحويل الأصل بإعتباره مخزون إلى الممتلكات والمصانع والمعدات.

ويتم قياس الأصول المحولة من وإلى ممتلكات إستثمارية يتم تنفيذها وفق ما يلي:

كيفية المعالجة	التحويل	
	إلى	من
يجب تسجيلها بالقيمة العادلة ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) إلى أن يتم التغيير وبالتالي فإن فروقات إعادة تقييم القيمة العادلة يتم التعامل معها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (16) وتظهر في حساب فائض إعادة التقييم	ممتلكات إستثمارية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40)	أصل طويل الأجل (الأصل المستخدم من قبل المنشأة لتسيير أعماله) بموجب معيار المحاسبة رقم (16)
تصبح القيمة العادلة هي تكلفة للأصل بعد تحويله ولا يوجد فروقات في قيمة الأصل نتيجة التحول	ممتلكات ومصانع ومعدات بالقيمة العادلة	الممتلكات الإستثمارية بالقيمة العادلة
تظهر الممتلكات الإستثمارية بالقيمة العادلة وفروقات التقييم تظهر في بيان الدخل عند التحويل	الممتلكات الإستثمارية التي يجب تسجيلها بالقيمة العادلة	الأصول المصنفة كمخزون

وفي الحالات التي لا يستخدم فيها نموذج القيمة العادلة، تجري عمليات التحويل بين التصنيفات بالقيمة المسجلة لكل بند محول، أي لا يظهر فروقات في قيمة الأصل الذي تم تحويله من صنف لآخر.

مثال (2)

في 2014/12/31 كان لدى شركة إعمار عقار كان يستخدم من قبل الشركة كمقر رئيسي لها، وبسبب انتقال الشركة إلى مبنى جديد تم شرائه مؤخراً، قررت الشركة تأجير المبني القديم وبالتالي إعادة تصنيفه كإستثمارات عقارية. وقد ظهرت البيانات المالية الخاصة بالمبنى المحول في 2014/12/31 على النحو التالي:

أراضي	60000
مباني	90000
يطرح مجمع إهتلاك مباني	(20000)

في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الأراضي بقيمة عادلة تبلغ 100000 دينار، والمباني بقيمة عادلة تبلغ 120000 دينار وقررت الشركة استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الإستثمارات العقارية خلال الفترات التالية بعد التحويل.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم وتحويل العقار إلى إستثمارات عقارية.

حل مثال (2)

- إثبات قيد إعادة التقييم:

20000 30000 40000	 90000	من حـــ/ مجمع إهتلاك مباني حـــ/ مباني حـــ/ أراضي إلى حـــ/ فائض إعادة التقييم	2014/12/31

- إثبات قيد تحويل العقار إلى إستثمارات عقارية:

100000 120000	 100000 120000	من حـــ/ إستثمارات عقارية – أراضي حـــ/ إستثمارات عقارية – مباني إلى حـــ/ أراضي حـــ/ مباني	2014/12/31

9. تصنيف الممتلكات الإستثمارية Classification

أ. يشير هذا المعيار إلى أنه يجوز تصنيف حصص الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي (إذا إختارت المنشأة ذلك) والإعتراف بها كإستثمارات عقارية في دفاتر المستأجر إذا توفرت كافة الشروط التالية:

- إنطباق تعريف الممتلكات الإستثمارية على هذه الممتلكات (حصص الممتلكات).
- أن يستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة للأصل المستأجر المُعترف به كممتلكات إستثمارية.
- أن تتم محاسبة عقد الإيجار التشغيلي كما لو أنه عقد إيجار تمويلي وفق المعيار رقم (17) عقود الإيجار. يُقصد هنا بحصص الممتلكات التي تصنف كممتلكات إستثمارية إعتبار الحصص كممتلكات إستثمارية وليس الممتلكات المستأجرة.

ب. أحياناً تستخدم المنشأة جزء من عقار ما وتؤجر الجزء الآخر. فإذا كان من الممكن بيع الجزأين بشكل منفصل يتم محاسبة كل منهما بشكل منفصل. وإذا لم يكن من الممكن بيع الجزأين بشكل منفصل، عندها يتم التعامل مع العقار بأكمله على أنه ممتلكات إستثمارية إذا كان جزء بسيط من العقار مستخدم من قبل المالك.

10. الإستبعادات Disposals

1. يتم إلغاء الإعتراف بالإستثمارات العقارية عند التصرف أو في الوقت الذي لا يتوقع فيه الحصول على أية منفعة من الاستخدام المستقبلي أو التصرف.
2. يتم الإعتراف بالفرق بين صافي عائدات التصرف بالإستثمارات العقارية والمبلغ المسجل بالدفاتر في بيان الدخل.
3. يتم الإعتراف بالتعويضات من أي طرف آخر (شركة التأمين مثلاً) للإستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في حساب الأرباح والخسائر كإيراد عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض.

11. الإفصاح Disclosure

1. يجب على المنشأة الإفصاح عن الأمور التالية:

- النموذج المطبق: هل هو نموذج التكلفة أم نموذج القيمة العادلة.
- في حالة استخدام المنشأة نموذج القيمة العادلة، الإفصاح عن ظروف تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التشغيلي على أنها إستثمارت عقارية.
- إذا كان التصنيف صعباً، يتوجب الإفصاح عن الأسس المستخدمة لتمييز الإستثمارات العقارية والعقار المشغول من مالكه والممتلكات المحتفظ بها للتصرف في سياق الأعمال العادية.
- مدى إعتماد القيم العادلة على تقييمات من قبل مقيم مستقل ومؤهل، وإذا لم يكن هناك مثل هذه التقييمات يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

2. يتوجب الإفصاح عن المبالغ التي يتم الإعتراف بها في بيان الدخل لما يلي:

- دخل الإيجار من الإستثمارات العقارية.
- المصاريف التشغيلية المباشرة التي أدت إلى توليد دخل الإيجار المتعلق بالإستثمارات العقارية.
- المصاريف التشغيلية المباشرة التي لم تنتج دخل إيجار.
- التغير التراكمي في القيمة العادلة المُعترف به في بيان الدخل عند بيع الإستثمارات العقارية من مجموعة أصول يستخدم فيها نموذج التكلفة إلى مجموعة يستخدم فيها نموذج القيمة العادلة.
- وجود وحجم القيود على قابلية تحقيق الإستثمارات العقارية أو القيود على تحويل الدخل والعوائد من التصرف.
- الإلتزامات التعاقدية لشراء أو انشاء أو تطوير الإستثمارات العقارية لعمليات الإصلاح أو الصيانة أو التحسينات.

3. **في حال طبقت منشأة ما نموذج القيمة العادلة يجب أن تفصح أيضاً عن مطابقة القيم المسجلة في بداية ونهاية الفترة للإستثمارات العقارية تبين:**

- الإضافات التي تظهر بشكل منفصل عمليات الشراء والنفقات اللاحقة والإضافات من خلال عمليات إندماج الأعمال.
- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).
- صافي الأرباح أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة.
- صافي فروقات التبادل الناشئة عن تحويل القوائم المالية بعملة عرض مختلفة.
- عمليات التحويل من وإلى المخزون والعقار المشغول من مالكه.

إذا تعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، فإنه ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) يجب الإفصاح عن هذه الأصول بشكل منفصل عن تلك المسجلة بالقيمة العادلة بالإضافة إلى الإفصاحات التالية:

- وصف الإستثمارات العقارية.
- توضيح عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.
- نطاق التقديرات إذا أمكن أن تندرج ضمنه القيمة العادلة.
- عمليات التصرف بالإستثمارات العقارية غير المسجلة بالقيمة العادلة.

4. **بالنسبة للإستثمارات العقارية التي يتم قياسها بموجب التكلفة، تفصح المنشأة عما يلي:**

- طرق الإهتلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك المستخدمة.
- تسوية المبالغ المسجلة الإجمالية في بداية ونهاية الفترة والإهتلاك مبيناً، الإضافات، والأصول المصنفة كمحتفظ بها للبيع، والإهتلاك، ومبلغ خسائر التدني في القيمة، وصافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية لعملتي عرض مختلفتين، والتحويلات من وإلى المخزون والأصول طويلة الأجل المستخدمة في المنشأة.
- عندما لا يكون من الممكن للمنشأة تحديد القيمة العادلة للممتلكات الإستثمارية يجب الإفصاح عن:
  1. وصف للممتلكات الإستثمارية، و
  2. أسباب عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية، و
  3. بيان التقديرات المتوقع أن تدخل ضمنها القيمة العادلة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من الجمل التالية يعتبر صحيحاً:

أ- يجب تقييم الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة

ب- يجب تقييم الإستثمارات العقارية بالكلفة الفعليّة

ج- لا تعتبر العقارات المعدة للإيجار إستثمارات عقارية

د- يتم معالجة التغير في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية ضمـــن بيان الدخل

2. يتم معالجة الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي والمصنفة على أنها إستثمارات عقارية كما يلي:

أ- يجب محاسبة الإستثمارت العقارية بموجب نموذج التكلفة فقط

ب- يجب على المنشأة استخدام نموذج القيمة العادلة فقط

ج- تختار المنشأة ما بين نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة

د- تستخدم المنشأة نموذج التكلفة مع الإفصاح عن القيمة العادلة

3. تعتبر العقارات التالية إستثمارات عقارية بإستثناء ما يلي:

أ- أرض محتفظ بها لغرض غير محدد

ب- عقارات تستخدم في الإنتاج أو في تقديم سلع وخدمات للشركة لأغراض إعمالها

ج- عقارات تحتفظ بها الشركة بموجب عقود تأجير تمويلية ولكنها مؤجرة للغير بعقود تأجير تشغيلية

د- عقارات إستثمارية تحت الإنشاء سيتم تأجيرها عند إنجازها

4. عند تحويل الأصول المصنفة كمخزون إلى بند الممتلكات الإستثمارية التي سيتم تقييمها بالقيمة العادلة، يتم معالجتها كما يلي:

أ- تبقى بقيمتها المسجلة بها قبل التحويل لممتلكات إستثمارية

ب- تسجل بالقيمة العادلة مع إثبات فروقات التقييم في بيان الدخل

ج- تسجل بالقيمة العادلة مع إثبات فروقات التقييم في حقوق الملكية

د- تسجل بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل

5. يمكن للمستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي إعتبار حصص الإيجار التشغيلي كممتلكات إستثمارية شريطة توفر ما يلي:

أ- إنطباق تعريف الممتلكات الإستثمارية على هذه الممتلكات (حصص الممتلكات)

ب- أن يستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة للأصل المستأجر المٌعترف به كممتلكات إستثمارية

ج- أن تتم محاسبة عقد الإيجار التشغيلي كما لو أنه عقد إيجار تمويلي وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) "عقود الإيجار"

د- جميع ما ذكر

6. إن عمليات التحويل من الإستثمارات العقارية إلى الممتلكات والمباني والمعدات تكون مناسبة عندما:

أ- عندما يكون هناك تغير في الاستخدام

ب- بناء على رغبة المنشأة

ج- فقط إذا تم استخدام نموذج القيمة العادلة

د- يمنع التحويل على الإطلاق

7. يتم الإعتراف بالتعويضات من أي طرف آخر (شركة التأمين مثلاً) للإستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها كما يلي:

أ- في حساب الأرباح والخسائر كإيراد

ب- ضمن حقوق الملكية كدخل شامل آخر

ج- كتخفيض لخسائر الإستبعاد

د- لا يتم الإعتراف بها

8. إذا لم يكن من الممكن عند شراء أو إقتناء الممتكات الإستثمارية (من خلال تحويلها من الأصول طويلة الأجل إلى ممتلكات إستثمارية) تحديد القيمة العادلة بموثوقية على أساس مستمر، يجب عندها قياس الأصل باستخدام:

أ- نموذج القيمة العادلة

ب- نموذج التكلفة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (16)

ج- التكلفة أو السوق أيهما أقل

د- القيمة الإستبدالية

9. ينطبق معيار رقم (40) "الإستثمارات العقارية" على ما يلي:

أ- العقارات المملوكة من قبل المنشأة والمؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي

ب- العقارات المحتفظ بها من قبل المنشأة بموجب عقد إستئجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي

ج- العقارات المملوكة من قبل الشركة القابضة والمؤجرة للشركة التابعة بموجب عقد تأجير تشغيلي
د- جميع ما ذكر

10. عند إعداد القوائم المالية للمنشأة على المنشأة إختيار أياً مما يلي كسياسة محاسبية للمحاسبة عن الممتلكات الإستثمارية:

أ- نموذج التكلفة
ب- نموذج القيمة العادلة
ج- نموذج القيمة الحالية
د- (أ) أو (ب) صحيح

التمرين الثاني:

اذكر شروط الإعتراف بالإستثمارات العقارية بموجب معيار (40).

التمرين الثالث:

في 2014/12/31 كان لدى شركة إعمار عقار كان يستخدم من قبل الشركة كمقر رئيسي لها، وبسبب الشركة إلى مبنى جديد تم شرائه مؤخراً، قررت الشركة تأجير المبنى القديم وبالتالي إعادة تصنيفه كإستثمارات عقارية. وقد ظهرت البيانات المالية الخاصة بالمبنى المحول في 2014/12/31 على النحو التالي:

أراضي	50000
مباني	80000
يطرح مجمع إهتلاك مباني	(10000)

في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الأراضي بقيمة عادلة تبلغ 75000 دينار، والمباني بقيمة عادلة تبلغ 100000 دينار وقررت الشركة استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الإستثمارات العقارية خلال الفترات التالية بعد التحويل.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم وتحويل العقار إلى إستثمارات عقارية.

التمرين الرابع:

في 2014/1/1 اشترت شركة العروة مبنى لأغراض تأجيره للغير تم تصنيفه من قبل الشركة كإستثمارات عقارية، وقد دفعت الشركة مبلغ 180000 دينار ثمن للعقار ومبلغ 20000 دينار رسوم تسجيل العقار. وقد قدر أن قيمة الأرض تشكل 40% من قيمة العقار الكلية، في حين يشكل البناء

60%، وتقرر إستهلاك البناء بنسبة 2% سنوياً. تم تأجير العقار في 2014/4/1 بأجرة سنوية تبلغ 12000 دينار، وقد استلمت الشركة إيجارة سنة كاملة مقدماً عند التأجير.

في 2014/12/31 تم إعادة تقييم العقار بقيمة عادلة تبلغ 95000 دينار للأراضي و150000 دينار للمباني. **المطلوب:**

أ- بيان المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية بإفتراض استخدمت شركة البلاد نموذج التكلفة.

ب- بيان المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية بإفتراض استخدمت شركة البلاد نموذج القيمة العادلة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	ب	ب	ب	د	أ	أ	ب	د	د

إجابة التمرين الثاني:

يتم الإعتراف بالإستثمارات العقارية كأصول عند توفر الشرطين التاليين:

- من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالممتلكات الإستثمارية إلى المنشأة.
- من الممكن قياس تكلفة الممتلكات الإستثمارية بموثوقية.

إجابة التمرين الثالث:

- إثبات قيد إعادة التقييم:

10000 20000 25000	 55000	من حـــ/ مجمع إهتلاك مباني حـــ/ مباني حـــ/ أراضي إلى حـــ/ فائض إعادة التقييم	2014/12/31

– إثبات قيد تحويل العقار إلى إستثمارات عقارية:

100000 120000	 100000 120000	من حـــ/ إستثمارات عقارية – أراضي حـــ/ إستثمارات عقارية – مباني إلى حـــ/ أراضي حـــ/ مباني	2014/12/31

إجابة التمرين الرابع:

1. نموذج التكلفة

أ. قيد الشراء:

80000 120000	 200000	من حـــ/ إستثمارات عقارية – أراضي حـــ/ إستثمارات عقارية – مباني إلى حـــ/ النقدية	2014/1/1

– تبلغ التكلفة الكلية للعقار 200000 دينار (180000 + 20000).

– تم تقسيم التكلفة الكلية للعقار على الأراضي والمباني بنسبة 40%:60% على التوالي.

ب.قيد التأجير واستلام الدفعة الأولى من الإيجار:

12000	 12000	من حـــ/ النقدية إلى حـــ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	2014/4/1

ج.قيد التسويات الجردية المتعلقة بإيجار العقار المقبوض مقدماً (12000×12/9):

9000	 9000	من حـــ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً إلى حـــ/ إيراد عقار	2014/12/31

د. قيد إثبات إهتلاك البناية:

2400	 2400	من حـــ/ مصروف إهتلاك مباني إلى حـــ/ مجمع إهتلاك مباني	2014/12/31

الإهتلاك السنوي للبناء = 2400 دينار (120000 × 2%).

2. نموذج القيمة العادلة

أ. قيد الشراء:

80000 120000	 200000	من حـــ/ إستثمارات عقارية – أراضي حـــ/ إستثمارات عقارية – مباني إلى حـــ/ النقدية	2014/1/1

- تبلغ التكلفة الكلية للعقار 200000 دينار (180000 + 20000).
- تم تقسيم التكلفة الكلية للعقار على الأراضي والمباني بنسبة 40%:60% على التوالي.

ب.قيد التأجير واستلام الدفعة الأولى من الإيجار:

12000	 12000	من حـــ/ النقدية إلى حـــ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	2014/4/1

ج.قيد التسويات الجردية المتعلقة بإيجار العقار المقبوض مقدماً (12000×12/9):

9000	 9000	من حـــ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً إلى حـــ/ إيراد عقار	2014/12/31

د. قيد إثبات إهتلاك البناية

2400	 2400	من حـــ/ مصروف إهتلاك مباني إلى حـــ/ مجمع إهتلاك مباني	2014/12/31

الإهتلاك السنوي للبناء = 2400 دينار (120000 × 2%).

ه. إعادة تقييم المباني والأراضي بالقيمة العادلة:

15000 32400	 47400	من حـــ/ إستثمارات عقارية – أراضي حـــ/ إستثمارات عقارية – مباني إلى حـــ/ مكاسب التغير في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية	2014/12/31

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

الفصل الثالث عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5)

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة".
2. بيان نطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).
3. استعراض الشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل كأصل محتفظ به للبيع.
4. توضيح كيفية المعالجة المحاسبية من حيث الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع.
5. بيان كيفية معالجة الحالة التي لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع.
6. عرض أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

1. مقدمة

يبين هذا المعيار الأحكام المتعلقة بمعالجة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والمهجور استخدامها والعمليات المتوقفة. ولا يتطرق المعيار للأصول غير المتداولة التي تباع مباشرة خلال السنة المالية والتي تعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) وإنما الأصول غير المتداولة التي تنوي المنشأة التخلص منها ببيعها وما تزال قائمة بتاريخ نهاية الفترة المالية، ويتطلب المعيار ضرورة عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع في قائمة المركز المالي بشكل مستقل عن الأصول غير المتداولة.

كما يتطرق المعيار إلى معالجة نتائج العمليات غير المستمرة Discontinued Operations والتي تمثل أرباح أو خسائر التخلص من قطاع عمل أو خط إنتاجي أو ما شابه والتي يتوجب عرضها في قائمة الدخل بشكل مستقل عن نتائج العمليات المستمرة.

وكون الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع ونتائج العمليات غير المستمرة تتميز بكونها غير متكررة الحدوث ومختلفة عن النشاط التشغيلي للمنشأة، فإن عرض هذين البندين في القوائم المالية بشكل مستقل سيمكن مستخدمي القوائم من تقييم وتقدير الوضع المالي ونتائج أعمال المنشأة والتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل.

وقد صدر هذا المعيار في آذار 2004 وأصبح ساري المفعول من 2005/1/1، ويعتبر هذا المعيار بديلاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (35) والذي كان يحمل العنوان "العمليات غير المستمرة"، الذي تم إلغاءه عند صدور هذا المعيار.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعرض والإفصاح عن العمليات الموقوفة.

3. نطاق المعيار Scope

ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5) على الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلص منها وكذلك على مجموعات التصرف Disposal Groups ولها مواصفات وظروف خاصة، وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على الأصول التالية نظراً لأنها معالجة بمعايير أخرى:

1. الأصول الضريبية المؤجلة (معيار ضرائب الدخل رقم 12).
2. الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار منافع الموظفين رقم 19).
3. الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).
4. الأصول الإستثمارية التي يتم المحاسبة عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40).

5. الأصول الزراعية والبيولوجية التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41).
6. الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4).

4. التعريفات Definitions

القيمة الدفترية (المرحلة) Carrying Amount

هي التكلفة التاريخية للأصل بعد تنزيل مجمع إهتلاك، وخسائر التدني (انخفاض) المتراكم في قيمة الأصل.

تكاليف البيع Cost to Sell

هي التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة للتخلص من أصل أو (مجموعة التصرف)، ولا يدخل ضمن تكاليف البيع مصاريف التمويل ومصروف الضريبة.

حدث محتمل Probable

حدث حدوثه مرجح على عدم حدوثه.

حدث مرجح جداً Highly Probably

أي أن عملية البيع مرجحة إلى حد كبير أكثر من كونها محتملة.

المبلغ القابل للإسترداد للأصل The Recoverable Amount of an Asset

هو عبارة عن "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" **أيهما أعلى**.

القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال) Value in Use

هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل، مضافاً إليها القيمة المتبقية للأصل والمتوقعة في نهاية عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة Fair Value

هي المبلغ الذي سيتم إستلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الإلتزام في عملية إعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS 13).

مجموعة التصرف Disposal Group

مجموعة من الأصول التي سيتم التصرف بها معاً بالبيع أو غير ذلك في مع عملية واحدة، وتتضمن مجموعة التصرف أيضاً الإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول والتي سيتم نقلها في تلك العملية. وتتضمن أيضاً المجموعة الشهرة التي تم الحصول عليها في إندماج الأعمال في حال كانت المجموعة وحدة توليد نقد خصصت لها الشهرة.

5. تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو توزيعها على المالكين

Classification of Non-current Assets (or Disposal Groups) as Held for Sale or as Held for Distribution to Owners

1.5 الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض البيع

يتم تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها للبيع في حالة كون القيمة المرحلة (الدفترية) لها سيتم إستردادها بشكل أساسي من خلال عملية بيع هذه الأصل، وليس من خلال الاستخدام المستمر للأصل، بالإضافة إلى ذلك فإن هناك شرطان محددان يجب توفرهما لتصنيف الأصل كأصل محتفظ به للبيع، **وهذان الشرطان هما:**

أ. أن يكون الأصل جاهزة للبيع الفوري بشكله الحالي، أي لا يتطلب إصلاحات أو تعديلات لتجهيزه للبيع.

ب. أن يكون بيعها أمر **محتمل جداً** أي إحتمالية عالية، وتعني الإحتمالية العالية أن تكون إحتمالية البيع أعلى من أرجحية حدوثه من عدمه (أعلى بكثير من كونها محتملة). وحتى تكون إحتمالية بيع الأصل عالية يجب أن توفر ما يلي:

- أن يكون هناك إلتزام وخطة معدة من قبل إدارة الشركة ومن مستوى إداري مناسب لبيع الأصل وأنه من غير المحتمل أن تحدث تغييرات جوهرية لإلغاء عملية البيع.
- أن تضع المنشأة برنامج أو خطة فاعلة لإيجاد مشتري للأصل.
- أن يكون للأصل سوق نشطة يمكن من خلالها تسويق وبيع الأصل بسعر مناسب وقريب من القيمة العادلة للأصل.
- من المتوقع بيع الأصل المحتفظ به للبيع خلال فترة (12) شهراً من تاريخ التصنيف.
- من غير المحتمل حدوث تغيرات جوهرية على خطط بيع الأصل، أو التراجع عن عملية بيعه.

2.5 تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض توزيعها على المالكين

ويتم تصنيف الأصل غير المتداول أو (مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به للتوزيع على المالكين عند إلتزام المنشأة بتوزيع الأصل على المالكين، ويجب أن تكون الأصول متوفرة للتوزيع الفوري أو يجب أن يكون التوزيع محتملاً إلى حد كبير بحيث يتم إتمام التوزيع خلال عام من تاريخ التصنيف. ويجب الأخذ بالإعتبار إحتمالية موافقة المساهمين كجزء من تقييم ما إذا كان البيع محتملاً إلى حد كبير.

وفي حالة توفر الشروط السابقة، يبقى الأصل مصنف كأصل غير متداول محتفظ به للبيع حتى لو لم يتم بيعه خلال 12 شهر من تاريخ التصنيف، شريطة توفر ما يلي:

- أن تكون الأحداث التي أدت لعدم بيعه خلال هذه الفترة خارجة عن سيطرة المنشأة.
- توفر دلائل كافية بأن المنشأة ما زالت ملتزمة بخطتها لبيع ذلك الأصل.

وفي حالة عدم توفر هذان الشرطان يتوجب التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ بها للبيع.

مثال (1)

قررت الشركة المثالية الإلتزام بخطة لبيع أحد المباني المستخدمة كأحد فروع للشركة وقد بدأت الشركة في البحث عن مشتري له، وتقوم المنشأة باستخدام ذلك المبنى حتى يتم إستكمال إنشاء مبنى آخر، ولا توجد نية لتغيير مكان موظفي الشركة حتى إستكمال المبنى الجديد.

المطلوب: هل يتوجب تصنيف المبنى لدى الشركة على أنه محتفظ به برسم البيع؟

حل مثال (1)

لن يتم تصنيف المبنى برسم البيع نظراً لعدم توفره للبيع الفوري.

مثال (2)

لدى إحدى الشركات أصل تم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع في 2012/12/31، وخلال السنة المالية التالية وحتى 2013/12/31 ما زال الأصل غير مباع بسبب تدهور ظروف السوق بالنسبة لذلك الأصل حيث تعرض الشركة الأصل بسعر 3 مليون دينار كحد أدنى في حين أن القيمة العادلة له في 2013/12/31 تبلغ 2 مليون فقط.

المطلوب: هل يجب على الشركة تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع في البيانات المالية بتاريخ 31/ 2013/12؟

حل مثال (2)

بما ان السعر المطلوب من قبل الشركة لبيع الأصل يفوق القيمة العادلة له، فمن غير المحتمل بيع الأصل أي أنه غير متوافر للبيع الفوري، ولذلك يجب عدم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع.

6. الأصول غير المتداولة المستغنى عنها (المهجورة)

Non – Current Assets that are to be Abandoned

أ. في حال قررت المنشأة ترك أو هجر أصل غير متداول، فلا يتم تصنيف هذا الأصل "كأصل محتفظ به للبيع"، وذلك نظراً لأن القيمة الدفترية للأصل (القيمة المرحلة) سوف تسترد أساساً من خلال استمرار استخدامه. ومع ذلك إذا كانت (مجموعة التصرف) Disposal Group المقرر تركها مستوفية للشروط الواردة بالمعيار والخاصة بالعمليات المتوقفة، فإن المنشأة تعرض في هذه الحالة النتائج والتدفقات النقدية من مجموعة التصرف على أنها عمليات متوقفة إعتباراً من تاريخ التوقف عن استخدامها. وتشمل الأصول غير المتداولة أو (مجموعات التصرف) المقرر تركها، الأصول المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الإقتصادي، ثم الإستغناء عنها بهجرها وليس بيعها.

ب. لا تعامل المنشأة الأصل غير المتداول الذي تم إيقاف استخدامه مؤقتاً كما لو كانت قد تركته.

7. الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع

Measurement of Non-current assets (or Disposal Groups) Classified as Held for Sale

أ- يتم قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف في الأصول) والمصنفة كمحتفظ بها للبيع **بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة** (القيمة العادلة- تكاليف البيع) **أيهما أقل.**

ب- يجب قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف في الأصول) والمصنفة كمحتفظ بها للتوزيع على المساهمين **بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة التي تمثل** (القيمة العادلة- تكاليف التوزيع[1]) **أيهما أقل.**

ج- عند الحصول على أصول مستوفية لمعايير التصنيف كمحتفظ بها للبيع كجزء من إندماج منشأة أعمال، يتم قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.

د- عندما يكون من المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة، فإن المنشأة تقيس التكلفة المقدرة للبيع بقيمتها الحالية، وأي زيادة في القيمة الحالية لتكلفة البيع تنشأ مع مرور الوقت، تصنف كتكلفة تمويل ويتم عرضها في قائمة الدخل.

[1] تمثل التكاليف المتعلقة بالتوزيع باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

ه- يتم الإعتراف بخسارة التدني (انخفاض القيمة) للأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف في الأصول معاً) عند انخفاض **صافي القيمة العادلة للأصل عن القيمة الدفترية (المرحلة)**.

و- في حالة حدوث زيادة في الفترات التالية على القيمة العادلة الصافية (القيمة العادلة- تكاليف البيع) لأصل سبق أن إعترف بتدني قيمته في فترات سابقة، يتم الإعتراف بالزيادة كمكاسب (أرباح إستعادة التدني) في قائمة الدخل، شريطة ألا تزيد هذه المكاسب عن خسارة انخفاض القيمة المتراكمة (متراكم تدني الأصول أو مجموعة التصرف المعدة للبيع) والتي تم الإعتراف بها سابقاً وفقاً لهذا المعيار أو تم الإعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبي الدولي المتعلق بتدني الأصول رقم (36)، قبل تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع.

ز- لا تخضع الأصول غير المتداولة (الثابتة) المحتفظ بها للبيع أو الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" للإهتلاك. أما الفائدة والمصروفات الأخرى المرتبطة بإلتزامات مجموعة التصرف والمصنفة على أنها "محتفظ بها البيع" فيستمر الإعتراف بها كما هي.

مثال (3)

في 2012/7/1 كان لدى الشركة العالمية معدات قيمتها الدفترية 40000 دينار والعمر المتبقي لها 5 سنوات وقد تم تصنيفها كمعدات محتفظ بها للبيع. وفي 2013/6/30 تم بيع المعدات بقيمتها العادلة. علماً بأن القيمة العادلة لها من 2012/7/1 وحتى 2013/6/30 بقيمة 32000 دينار ومصاريف البيع اللازمة لإتمام عملية البيع 2000 دينار. وتنتهي الفترة المالية في 12/31 من كل عام.

المطلوب: إعداد القيود اللازمة في دفاتر الشركة العالمية للفترة من 2012/7/1 إلى 2013/6/30.

حل مثال (3)

- تحويل المعدات إلى معدات محتفظ بها للبيع:

40000		من حـــ/ المعدات المحتفظ بها للبيع	2012/7/1
	40000	إلى حـــ/ المعدات	

- تخفيض المعدات إلى القيمة العادلة ناقص مصاريف البيع بمقدار 10000 دينار (40000-30000):

10000		من حـــ/ خسائر تدني	2012/7/1
	10000	إلى حـــ/ مجمع تدني المعدات المحتفظ بها للبيع	

– قيد بيع المعدات بمبلغ 30000 دينار (32000–2000):

30000 10000	 40000	من حـــ/ النقدية حـــ/ مجمع تدني المعدات المحتفظ بهـــا للبيع إلى حـــ/ المعدات المحتفظ بها للبيع	2013/6/30

مثال (4)

في 2014/12/31 كان لدى شركة الورود أجهزة تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصل غير متداول محتفظ به للبيع. وتكلفة الأجهزة 110000 دينار ورصيد مجمع الإهتلاك لها 30000 دينار، وتم تقدير القيمة العادلة للأجهزة بـــ 70000 دينار ومن المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة من هذا التاريخ. بلغت التكلفة المقدرة للبيع 5000 دينار، وكانت القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة 4000 دينار.

المطلوب: ما مقدار الربح أو الخسارة الواجب الإعتراف به عند تصنيف المعدات في 2014/12/31؟

حل مثال (4)

خسائر قياس قيمة الأجهزة المحتفظ بها للبيع بموجب هذا المعيار تمثل الفرق بين القيمة الدفترية البالغة 80000 دينار (110000 – 30000) وبين القيمة العادلة مطروحاً منها القيمة الحالية لتكاليف البيع 66000 دينار (70000 – 4000) وذلك كون عملية البيع ستكون بعد أكثر من سنة.

أي أن الخسارة المُعترف بها في 2014/12/31 = 80000 – 66000 = 14000 دينار.

8. تغييرات خطة البيع Changes to a Plan of Sale

1. إذا لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع، فإنه يجب التوقف عن تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنها "محتفظ بها لغرض البيع".

فإذا قررت المنشأة عدم بيع الأصل لأن السعر المعروض أقل بكثير مما هو مقدر له، فيتم في هذه الحالة التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع.

2. يتم قياس الأصل غير المتداول الذي توقفت المنشأة عن تصنيفه كمحتفظ به للبيع أو توقفت عن تصنيفه على أنه أصل داخل ضمن مجموعة تصرف محتفظ بها لغرض البيع، بالقيمة الأقل من القيمتين التاليتين:

أ. القيمة الدفترية (المرحلة) للأصل أو مجموعة التصرف قبل تصنيفه على أنه محتفظ به لغرض البيع، وعلى أن يتم تعديله بأي إهتلاكات أو إعادة تقييم كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيف الأصل على إنه "محتفظ به للبيع"، أو

ب. المبلغ القابل للإسترداد Recoverable Amount (كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي رقم (36)) كما في تاريخ إتخاذ قرار عدم البيع.

3. يتم تضمين أي تعديل متعلق بالقيمة الدفترية (المرحلة) "بند أ في النقطة السابقة" للأصل غير المتداول الذي تم التوقف عن تصنيفه على أنه "محتفظ به للبيع" في قائمة الدخل، ضمن العمليات المستمرة وفي الفترة التي تم فيها إلغاء التصنيف كمحتفظ بها للبيع، وتعرض التسوية كربح أو خسارة ضمن العمليات المستمرة.

مثال (5)

تخطط إحدى المنشآت للتخلص من مجموعة أصول Disposal Group تصنفها كمعدة للبيع، تم قياس مجموعة الأصول كما يلي:

البند	القيمة الدفترية المسجلة قبل تصنيفها كمحتفظ بها للبيع	القيمة المُعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمحتفظ بها للبيع
الشهرة	2000	2000
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بمبالغ إعادة التقييم)	5000	4500
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بالتكلفة)	6000	6000
المخزون	3000	2600
أصول مالية معدة للبيع	2400	2000
المجموع	**18400**	**17100**

وقد قدرت القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع لمجموعة الأصول المعدة للتخلص منها بمبلغ 12000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية المعالجة المحاسبية وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

حل مثال (5)

تقوم المنشأة بالإعتراف بخسارة بمبلغ 1300 دينار مباشرة قبل تصنيفها كمعدة للبيع. وتبلغ خسارة التدني 5100 دينار (17100 −12000) ويتم توزيعها على الأصول غير المتداولة فقط مع تخفيض قيمة الشهرة بدايةً بالكامل ومن ثم الأصول غير المتداولة الملموسة الأخرى وبنسبة وتناسب مع ارصدتها القائمة، ولا يتم تخصيص التدني للأصول المتداولة كالمخزون أو الأصول المالية وكما يلي:

البند	القيمة الدفترية المُعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمعدة	تخصيص خسارة التدني	القيمة الدفترية بعد تخصيص خسارة التدني

	للبيع		
الشهرة	2000	2000	0
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بمبالغ إعادة التقييم)	4500	(1329)	3171
مباني، أراضي، معدات بالتكلفة	6000	(1771)	4229
المخزون	2600	0	2600
أصول مالية معدة للبيع	2000	0	2000
المجموع	**17100**	**5100**	**12000**

مثال (6)

فيما يلي معلومات عن أصل تم تصنيفه كأصل محتفظ به للبيع في 2012/8/1 وكانت قيمته الدفترية 7000 دينار وصافي القيمة العادلة بذلك التاريخ 5000 دينار، كما بلغت صافي قيمته العادلة في 2012/12/31 مبلغ 4200 دينار، وفي 2013/12/31 بلغت صافي القيمة العادلة 8000 دينار.

المطلوب: بيّن كيفية المعالجة المحاسبية لهذا الأصل وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

حل مثال (6)

يوم التصنيف 2012/8/1	
القيمة الدفترية	7000 دينار
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة– تكاليف البيع)	(5000) دينار
خسارة التدني	**2000 دينار**

(بتاريخ إعداد الميزانية) 2012/12/31	
صافي القيمة العادلة في 1/ 8	5000 دينار
صافي القيمة العادلة في 2012/12/31	(4200) دينار
خسارة التدني في 2012/12/31	800 دينار
متراكم خسارة التدني	**2800 دينار**

(بتاريخ إعداد الميزانية) 2013/12/31	
صافي القيمة العادلة في 2013/12/31	8000 دينار
صافي القيمة الدفترية يوم التوقف	7000 دينار
التكلفة أو صافي القيمة العادلة أيهما اقل	7000 دينار
القيمة المسجلة بالدفاتر (العادلة) في 2012/12/31	4200 دينار
استعادة خسارة التدني (ربح) = 7000 – 4200	= 2800 دينار لعام 2013

9. العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

1. يجب على المنشأة أن تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة التي تمكُن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة والتصرف في الأصول غير المتداولة (أو المجموعات المعدة للبيع).

2. يجب عرض ما يلي بصورة منفصلة عن باقي الأصول في قائمة المركز المالي:

أ. الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع.

ب. الأصول (المحتفظ بها للبيع) للمجموعات المعدة للبيع والإلتزامات المتعلقة بها. ومن الأمثلة على المجموعات المعدة للبيع وجود خط إنتاجي يحتوي على عدة آلات يتم بيعه مرة واحدة مع ما يرتبط به من أصول وإلتزامات.

3. يجب الإفصاح عما يلي:

أ. مبلغ مستقل في صلب قائمة الدخل شاملاً إجمالي:

- الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة.
- الربح أو الخسارة بعد الضريبة المُعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف شاملا ًالعمليات غير المستمرة.

ب. تحليل مبلغ الربح والخسارة من خلال بيان ما يلي (في الإيضاحات):

1. الإيراد والمصروفات والربح والخسارة قبل الضريبة للعمليات غير المستمرة.
2. مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة بالبند السابق (1).
3. الربح أو الخسارة المُعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف المكونة للعملية غير المستمرة.
4. مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة بالبند السابق (3).

4. إفصاحات أخرى:

أ. وصف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف).

ب.وصف وقائع وظروف البيع أو المؤدية للتصرف المتوقع والطريقة المتوقع بها حدوث التصرف وتوقيت ذلك.

ج. الربح أو الخسارة المُعترف بها، وإذا لم يكن معروضاً بشكل مستقل في صلب قائمة الدخل فيجب تحديد البند الرئيس الذي يشمل رقم الربح أو الخسارة.

د. ما إذا كانت متطلبات التقرير القطاعي الذي يوجد به الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) معروضاً طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (8).

ه. وقائع وظروف القرار المتعلق بالرجوع عن تصنيف أصول غير متداولة أو إذا إستبعدت المنشأة أصلاً أو إلتزاماً مفرداً من "مجموعة تصرف" وتأثير القرار على نتائج العمليات عن الفترة وأي فترات سابقة معروضة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تظهر الموجودات غير متداولة المحتفظ بها لأغراض البيع وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (5) (IFRS) كما هو وارد أدناه:

أ- بالقيمة الدفترية أو القيمة العادلة أيهما أقل
ب- بالكلفة أو بالقيمة العادلة أيهما أقل
ج- بالقيمة الدفترية أو (بالقيمة العادلة- مصاريف البيع) أيهما أقل
د- بالقيمة العادلة لها

2. إن نتائج العمليات المتوقفة تظهـــر فـــي البيانات المالية كما يلي:

أ- لا تظهر مستقلة في بيان الدخل
ب- تظهر مستقلة في بيان الدخل
ج- يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات حول البيانات المالية إذا كانت جوهرية
د- ما ورد في (أ) و (ج) أعلاه صحيح

3. واحدة مما يلي لا تعتبر من معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع:

أ- الأصول الجاهزة للبيع الفوري
ب- أن تكون هناك خطة معدة من قبل الشركة ومن مستوى إداري مناسب لبيع الأصل وأنه من غير المحتمل أن تحدث تغييرات جوهرية أو إلغائها
ج- من المحتمل بيع الأصول المحتفظ بها للبيع خلال فترة (12) شهراً من تاريخ التصنيف
د- من المحتمل بيع الأصول المحتفظ بها للبيع خلال فترة (18) شهراً من تاريخ التصنيف

4. بالنسبة للأصول غير المتداولة (طويلة الأجل) المحتفظ بها للبيع أو الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" فإنه يتم إحتساب مصروف الإهتلاك لها كما يلي:

أ- بطريقة القسط الثابت
ب- بنفس طريقة إهتلاك الأصول المشابهة
ج- لا تخضع للإهتلاك
د- على مدار 3 سنوات كحد أقصى

5. يجب معالجة أي ربح من الزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل غير متداول مصنف على أنه محتفظ به برسم البيع كما يلي:

أ- يجب الإعتراف بالربح بالكامل
ب- يجب عدم الإعتراف بأية أرباح
ج- يجب الإعتراف بالربح لكن بما لا يزيد عن خسارة انخفاض القيمة التراكمية
د- يتم الإعتراف بالربح في الأرباح المحتجزة

6. في 2013/7/1 اشترت الشركة الدولية شركة تابعة حصرياً بغرض البيع. وتلبي الشركة التابعة معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. وفي تاريخ إعداد القوائم المالية في 2013/12/31 لا زالت الشركة التابعة معروضة للبيع. إن الشركة التابعة سيتم تقييمها في الميزانية في 2013/12/31 كما يلي:

أ- بالقيمة العادلة
ب- بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أقل
ج- بالقيمة الدفترية لها
د- بالقيمة الإستبدالية

7. من أجل تصنيف أصل غير متداول على أنه محتفظ به برسم البيع، يجب أن يكون محتملاً جداً، وتعني عبارة محتملاً جداً:

أ- من المرجح حدوث البيع المستقبلي
ب- يكون البيع المستقبلي مرجح الحدوث أكثر من عدمه
ج- البيع مؤكد
د- إحتمالية البيع أعلى من أرجحية حدوثه من عدمه

8. في 2014/12/31 كان لدى شركة الوحدة معدات تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصل غير متداول محتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كان القيمة الدفترية المسجلة للمعدات 40000 دينار وتم تقدير القيمة العادلة للمعدات بـــ 34000 دينار ومن المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة من هذا التاريخ. بلغت التكلفة المقدرة للبيع 2000 دينار، وكانت القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة 1500 دينار.

إن مقدار الربح أو الخسارة الواجب الإعتراف به عند تصنيف المعدات في 2014/12/31 هو:

أ- 7500 دينار خسارة
ب- 8000 دينار خسارة
ج- 8000 دينار ربح
د- 6000 دينار خسارة

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين (9 – 10) التاليين:

أصل تم تصنيفه كأصل محتفظ به للبيع في 2013/9/1 وكانت قيمته الدفترية 12000 دينار وصافي القيمة العادلة بذلك التاريخ 9000 دينار، كما بلغت صافي قيمته العادلة في 2013/12/31 مبلغ 8000 دينار، وفي 2014/12/31 بلغت صافي القيمة العادلة 13000 دينار.

9. تبلغ خسارة التدني المُعترف بها خلال عام 2013:

أ- 3000 دينار
ب- 5000 دينار
ج- 4000 دينار
د- 1000 دينار

10. إن أرباح إستعادة خسائر التدني في 2014/12/31 تبلغ:

أ- 3000 دينار
ب- 4000 دينار
ج- 5000 دينار
د- لا يعترف بأي أرباح

التمرين الثاني:

في 2013/8/1 كان لدى شركة آسيا معدات تكلفتها 30000 دينار ومجمع الإهتلاك لها 10000 دينار والعمر المتبقي لها 4 سنوات. وقد تم تصنيفها كمعدات محتفظ بها للبيع علماً بأن القيمة العادلة المقدرة لها بذلك التاريخ تبلغ 16000 دينار ومصاريف البيع اللازمة لإتمام عملية البيع 1000 دينار. وفي 2013/12/31 (نهاية الفترة المالية) بلغت القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة 14000 دينار.

المطلوب: إعداد القيود اللازمة في دفاتر الشركة للفترة في 2013/8/1 و 2013/12/31.

التمرين الثالث:

في 2013/12/31 كان لدى شركة المعرفة حفارة تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصل غير متداول محتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كانت التكلفة التاريخية لها 240000 دينار ومجمع الإهتلاك 180000 دينار، وتم الإعتراف بخسارة تدني عند التصنيف تبلغ 15000 دينار وذلك بمقدار انخفاض القيمة العادلة عن الدفترية المسجلة لها. في 2014/12/31 كانت الحفارة ما تزال لدى الشركة وتم الاستمرار في تصنيفها كأصل غير متداول محتفظ به للبيع، وتم في هذا التاريخ تقدير صافي القيمة العادلة لها بمبلغ 39000 دينار.

المطلوب: ما (قيود) قيد إعادة التقييم في 2014/12/31؟

التمرين الرابع:

تخطط إحدى المنشأت للتخلص من مجموعة أصول Disposal Group تصنفها كمعدة للبيع، تم قياس مجموعة الأصول كما يلي:

البند	القيمة الدفترية المسجلة قبل تصنيفها كمحتفظ بها للبيع	القيمة المُعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمحتفظ بها للبيع
الشهرة	1000	1000
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بمبالغ إعادة التقييم)	2000	1500
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بالتكلفة)	3000	3000
المخزون	2000	1600
أصول مالية معدة للبيع	500	400
المجموع	**8500**	**7500**

وقد قدرت القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع لمجموعة الأصول المعدة للتخلص منها بمبلغ 5500 دينار.

المطلوب: بيان كيفية المعالجة المحاسبية وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5)

إجابة التمرين الأول:

الرقم	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
الإجابة	ج	ب	د	ج	ج	ب	د	أ	ج	ب

إجابة التمرين الثاني:

– تحويل المعدات إلى معدات محتفظ بها للبيع:

20000 10000	 30000	من حــ/ المعدات المحتفظ بها للبيع حــ/ مجمع الإهتلاك إلى حــ/ المعدات	2013/8/1

– تخفيض المعدات إلى القيمة العادلة ناقص مصاريف البيع بمقدار 5000 دينار (20000−15000):

5000	 5000	من حــ/ خسائر تدني إلى حــ/ مجمع تدني المعدات المحتفظ بها للبيع	2013/8/1

- إثبات التدني في 2013/12/31:

1000		من حــ/ خسائر تدني	2013/12/31
	1000	إلى حــ/ مجمع تدني المعدات المحتفظ بها للبيع	

إجابة التمرين الثالث:

6000		من حــ/ خسائر تدني	2014/12/31
	6000	إلى حــ/ مجمع تدني الحفارة المحـــتفظ بها للبيع	

إجابة التمرين الرابع:

تقوم المنشأة بالإعتراف بخسارة بمبلغ 1000 دينار مباشرة قبل تصنيفها كمعدة للبيع. وتبلغ خسارة التدني 2000 دينار (7500 -5500) ويتم توزيعها على الأصول غير المتداولة فقط مع تخفيض قيمة الشهرة بدايةً بالكامل ومن ثم الأصول غير المتداولة الملموسة الأخرى وبنسبة وتناسب مع أرصدتها القائمة، ولا يتم تخصيص التدني للأصول المتداولة كالمخزون أو الأصول المالية وكما يلي:

البند	القيمة الدفترية المُعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمعدة للبيع	تخصيص خسارة التدني	القيمة الدفترية بعد تخصيص خسارة التدني
الشهرة	1000	(1000)	0
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بمبالغ إعادة التقييم)	1500	(333)	1167
مباني، أراضي، معدات بالتكلفة	3000	(667)	2333
المخزون	1600	0	1600
أصول مالية معدة للبيع	400	0	400
المجموع	**7500**	**2000**	**5500**

محور: دمج الأعمال

الفصل الرابع عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3)

دمج الأعمال

Business Combinations

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3): "إندماج الأعمال".
2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار "إندماج الأعمال".
3. عرض وتوضيح المتطلبات الرئيسة لمعيار "إندماج الأعمال".
4. توضيح كيفية معالجة المصاريف المباشرة وغير المباشرة الناتجة عن توحيد الأعمال.
5. توضيح المقصود بالشهرة الموجبة والسالبة وبيان كيفة معالجتها محاسبياً في حالة الإندماج.
6. بيان المعالجة المحاسبية للإندماج التدريجي.
7. بيان كيفية إحتساب وعرض حقوق غير المسيطرين.
8. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار "إندماج الأعمال".

1. مقدمة

صدر هذا المعيار المعدل في يناير 2008 وأصبح ساري المفعول إعتباراً من بداية عام 2009 وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الإتجاه العام لواضعي المعايير بتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد طريقة الإستملاك (الحيازة) Acquisition Method عند المحاسبة عن دمج الأعمال وكذلك جاء المعيار لتعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة حول دمج الأعمال. **ودمج الأعمال** هو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن عملية التوحيد ويمكن أن يكون دمج الأعمال على أحد الأشكال التالية:

- **الإندماج Merger**: ينتج الإندماج عند قيام منشأة ما بتملك منشأة أخرى مع زوال الشخصية الإعتبارية والقانونية (تصفية) للمنشأة التي تم تملكها وانتقال أصولها وإلتزاماتها وأنشطتها للمنشأة المشترية.
- **الإتحاد Consolidation**: ينتج الإتحاد عند تأسيس شركة جديدة تنتقل إليها أصول وإلتزامات ونشاطات منشأتين أو أكثر مما يؤدي إلى زوال الشخصية الإعتبارية والقانونية (تصفية) الشركات الداخلة في الإتحاد.
- **السيطرة (Control) Acquisitions**: تمثل السيطرة قيام منشأة ما بتملك أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة أخرى (عادةً من خلال شراء أكثر من نصف أسهمها) مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية في تلك المنشأة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. ولكن مع بقاء الشركة المسيطر عليها قائمة ولا يتم تصفيتها، حيث تسمى الشركة المسيطرة بالشركة الأم والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة ولكل منهما شخصية قانونية وإعتبارية منفصلة.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة حول دمج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية. ويهدف أيضاً إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات دمج منشآت الأعمال، وكيفية إحتساب الشهرة الموجبة والسالبة، وتحديد قيمة الحصة غير المسيطرة. كما يبين المعيار الإفصاحات المطلوبة عند حدوث عمليات دمج الأعمال.

3. نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار على العمليات والأحداث التي تلبي تعريف دمج الأعمال. ولا يطبق هذا المعيار على ما يلي:

أ- تأسيس مشاريع مشتركة.

ب- إستملاك أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تشكل عملاً.
ج- مجموعة من المنشآت أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.

4. التعريفات Definitions

دمج الأعمال Business Combination

معاملة أو حدث آخر تمتلك المنشأة المشترية فيها السيطرة على عمل أو أكثر. **وهو** جمع منشآت منفصلة في وحدة إقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى المنشآت بالتوحد مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات منشأة أخرى.

الحقوق غير المسيطرة Non –controlling Interest

هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم تمتلكه الشركة المشترية (الدامجة) سواء بشكل مباشر أو غير مباشر. فمثلاً إذا تمكنت المنشأة الدامجة أ (القابضة) من الإستحواذ على 90% من أسهم الشركة (ب) المندمجة، ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم (ما نسبته 10% من أسهم الشركة ب) يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي الـــ 10% من أسهم ص بالحقوق غير المسيطرة (الأقلية).

طريقة الإستملاك Acquisition Method (كان يطلق عليها طريقة الشراء The Purchase Method)

هي طريقة تعتبر أن أي دمج أعمال هو عبارة عن وجود منشأة مشترية ومنشأة أو كيان آخر يتم الإستحواذ عليه، وأن المنشأة الدامجة تشتري صافي أصول المنشأة المشتراة وتعترف في سجلاتها بالأصول والمطلوبات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية إلتزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية.

السيطرة Control: هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى لتحقيق منافع من أنشطتها.

القيمة العادلة Fair Value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الإلتزام في عملية إعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS 13).

5. طريقة الإستملاك The Acquisition Method

يتطلب هذا المعيار أن يتم محاسبة كافة إندماجات الأعمال بطريقة الإستملاك. وهي طريقة تعتبر أن أي دمج أعمال هو عبارة عن وجود منشأة مشترية ومنشأة أو كيان آخر يتم الإستحواذ عليه، وأن المنشأة الدامجة تشتري صافي أصول المنشأة المشتراة وتعترف في سجلاتها بالأصول والمطلوبات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية إلتزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية.

يتطلب تطبيق طريقة الإستملاك ما يلي:

أ. تحديد المنشأة المشترية: هي المنشأة التي تملك السيطرة على منشأة أخرى أي على المنشأة المشتراة.

ويتم الحصول على السيطرة عندما تمتلك المنشأة أكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى ما لم يظهر خلاف ذلك. قد يكون من الصعب أحياناً تحديد منشأة مشترية، لكن عادةً ما يكون هناك مؤشرات على وجود واحدة. على سبيل المثال، عندما تندمج المنشآت، من المحتمل أن تكون القيمة العادلة لإحدى المنشآت أعلى بكثير من القيمة العادلة لمنشأة أخرى، أو قد تقدم منشأة واحدة معظم الخبرة الإدارية. في هذه الحالة، من المحتمل أن تكون المنشأة التي لها قيمة عادلة كبيرة والتي تقدم الخبرات الإدارية هي عبارة عن المنشأة المشترية. وعلى نحو مشابه، إذا أدى الإندماج إلى أن تسيطر إدارة إحدى المنشآت على تشكيلة فريق الإدارة للمنشأة مندمجة، فإن المنشأة التي تسيطر إدارتها على تشكيلة فريق الإدارة من المحتمل أن تكون هي المنشأة المشترية.

ب. تحديد تاريخ الإستملاك: وهو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراة. وعادة هو التاريخ الذي تقوم المنشأة المشترية فيه بنقل المقابل المالي واستملاك الأصول وضمان إلتزامات المنشأة المشتراة بشكل قانوني ويسمى تاريخ الإقفال. وأحياناً قد يتقدم تاريخ الإستملاك على تاريخ الإقفال إذا اشترطت الإتفاقية الخطية أن تملك المنشأة المشترية السيطرة على المنشأة المشتراة قبل تاريخ الإقفال.

ج. الإعتراف والقياس بالأصول المشتراة القابلة للتحديد والإلتزامات المحددة وأية حصص غير مسيطرة في المنشأة المشتراة.

د. القياس والإعتراف بالشهرة أو بالربح من الشراء بأسعار مخفضة (الشهرة السالبة).

6. المعالجة المحاسبية لدمج الأعمال Accounting for a Business Combination

1.6 تكلفة الإستملاك Acquisition Costs

يجب على المنشأة الدامجة (المشترية) أن تقيس تكلفة دمج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة **بتاريخ التبادل** للأصول المعطاة (نقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى) والإلتزامات التي تم تحملها. وتاريخ التبادل هو التاريخ الذي يحصل فيه المشتري (المنشأة الدامجة) على السيطرة الفعّالة على المنشأة المندمجة في عملية تبادل مفردة. ولا تعتبر الخسائر التشغيلية المستقبلية أو التكاليف التي يتوقع تكبدها نتيجة دمج الأعمال لا تعتبر إلتزامات تتكبدها المنشأة المشترية وبالتالي لا تعتبر جزء من تكلفة الإستملاك.

2.6 التكاليف المتعلقة بالتملك Acquisition-related Costs

تكاليف التملك وهي التكاليف التي تتحملها المنشاة لتفعيل عملية الدمج مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين، أتعاب المقيمين والرسوم المهنية الأخرى، المصاريف الإدارية والعمومية، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون ولحقوق الملكية، والرسوم المهنية يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي يتم تحملها بها وذلك إعتباراً من 2009/7/1. بإستثناء واحد وهو تكاليف إصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية وفقاً لمعياري IAS 32 و IFRS 9. فمثلاً مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة للأسهم المصدرة، حيث يتم خصمها من رأس المال الإضافي[1] Additional Paid-in Capital.

3.6 يجب على المنشأة المشترية (الدامج) الإعتراف بشكل منفصل في تاريخ الدمج بالأصول والإلتزامات المحددة والشهرة وكذلك الإعتراف بالإلتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراة (المندمجة) **وبغض النظر عما إذا كان قد إعترف بها في القوائم المالية للشركة المندمجة (المشتراة) أم لا.**

أي أنه يتم الإعتراف **بالإلتزامات المحتملة** (والتي لا يتم الإعتراف بها بموجب IAS 37) التي تم نقلها من الشركة المشتراة إلى الشركة المشترية عند دمج الأعمال إذا كانت هذه الإلتزامات عبارة عن إلتزام حالي ناشئ من أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق، نتيجة لذلك وخلافاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37)، تعترف المنشأة الدامجة بالإلتزام المحتمل في دمج الأعمال بتاريخ الإستملاك حتى لو لم يكن مرجحاً حدوث تدفق نقدي صادر في الفترة اللاحقة. وفي الفترات اللاحقة وبعد الإعتراف المبدئي وإلى أن تتم تسوية تلك الإلتزامات أو إلغائها تقيس الشركة المشترية الإلتزام المحتمل بالقيمة الأعلى بين القيمتين التاليتين:

[1] يطلق على الفرق بين القيمة الإسمية للسهم وسعر بيعه للجمهور برأس المال الإضافي، وهناك من يستخدم تعبير علاوة إصدار الأسهم بدل من رأس المال الإضافي.

- القيمة التي يتم الإعتراف بها بموجب IAS (37) "المخصصات والأصول والمطلوبات المحتملة".
- القيمة التي تم الإعتراف بها مبدئياً معدلة بأية إطفاءات لذلك الإلتزام عند الإعتراف به بالقيمة الحالية بموجب IAS (18) "الإيراد".

إن تطبيق الشركة المشترية لشروط الإعتراف يؤدي إلى إعترافها بأصول وإلتزامات لم تعترف بها الشركة المشتراة سابقاً في بياناتها المالية. لذلك يجب الإعتراف **بالأصول غير الملموسة** القابلة للتحديد والتي تم إستملاكها في عملية الدمج في القوائم المالية للشركة المشترية بعد الدمج مثل الإسم التجاري أو براءات الإختراع أو علاقات العملاء والتي لم تعترف بها الشركة المشتراة كأصول في بياناتها المالية لأنها مولدة داخلياً. ويتم إطفاء الأصول غير الملموسة التي تمثل الحقوق التي تم إعادة استملاكها عند الإستملاك خلال الفترة التعاقدية المتبقية للعقد. انظر مثال رقم (6) لاحقاً.

4.6 يتم الإعتراف بالأصول والإلتزامات المحددة (المعرفة) والإلتزامات المحتملة المتملكة من قبل المنشأة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ الإقتناء وبنسبة تملك 100%، وتشارك الحصة غير المسيطرة (الأقلية) في التغير بالقيمة العادلة.

5.6 يجب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والإلتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والإلتزامات، عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (5) والتي يجب قياسها (بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة).

6.6 يتطلب المعيار من المنشأة القيام بتاريخ الإستملاك بتصنيف وتخصيص الأصول المشتراة القابلة للتحديد والإلتزامات بما يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية. ويجب على المنشأة إجراء التصنيف الأصول على أساس الشروط التعاقدية والظروف الإقتصادية والسياسات المحاسبية أو التشغيلية أو غيرها. وعلى سبيل المثال يجب على المنشأة المشترية تحديد كيفية تصنيف الأصول بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9) كأصول مالية بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة.

7.6 دمج الأعمال المتحقق على مراحل A Business Combination Achieved in Stages

عندما يكون للمنشأة المشترية ملكية سابقة في حقوق ملكية الشركة المشتراة قبل السيطرة وقامت المنشأة المشترية بزيادة حصتها في الشركة المشتراة وصولاً للسيطرة. مثل إذا كانت الشركة (س) تحتفظ في 2013/12/31 بنسبة 35% من حصص حقوق الملكية غير المسيطرة في الشركة (ص). وفي ذلك التاريخ اشترت الشركة (س) حصة إضافية بنسبة 40% في الشركة (ص) مما يخولها السيطرة على الشركة (ص) لتصبح ملكية (س) في (ص) 75%. يجب على الشركة المشترية إعادة قياس حصة حقوق ملكيتها المحتفظ بها سابقاً في المنشأة المشتراة بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك مع الإعتراف

بالربح والخسارة إن وجدت في بيان الأرباح والخسائر أو في الدخل الشامل الآخر حسب ما هو ملائم وكما يلي:

أ. إذا كانت أداة حقوق الملكية (الأسهم) المملوكة في الشركة المشترية قبل السيطرة مصنفة كإستثمارات يتم المحاسبة عليها بطريقة حقوق الملكية (شركة زميلة مثلاً) أو كانت أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بموجب معيار (9) IFRS، فإنه يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أدوات حقوق الملكية (الأسهم) **بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم ضمن الربح والخسارة.**

ب. أما إذا كانت أداة حق الملكية (الأسهم) تلك مصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر بموجب معيار (9) IFRS، فإنه يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أدوات حقوق الملكية (الأسهم) **بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية)**. ولا يتم الإعتراف بالمبالغ المُعترف بها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر ضمن الربح والخسارة بموجب (9) IFRS وذلك خلافاً لما كان معمول به في معيار المحاسبة الدولي رقم (39) حيث كان يتطلب تحويل رصيد التغير المتراكم بالقيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة للبيع من حقوق الملكية إلى الربح والخسارة عند إلغاء الإعتراف بالأصول المالية المصنفة كمتوفرة للبيع.

8.6 الإعتراف بالشهرة وقياسها

أ. قياس الشهرة

الشهرة: يعترف المشتري (الدامج) بالشهرة كأصل بتاريخ الإقتناء، وتقاس مبدئياً بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الإقتناء، وهي ما تُعرف بالشهرة الموجبة Goodwill. ويتم إحتسابها وفق هذا المعيار كما يلي:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة[2]) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والإلتزامات المتكبدة.

وفي حالة دمج الأعمال المتحقق على مراحل (التدريجي) يتم إحتساب الشهرة كما يلي: (انظر مثال رقم (2) تالياً)

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الإندماج
+ قيمة الحصص غير المسيطرة

---

[22] يتم قياس الحقوق غير المسيطر عليها كما هو مبين في الفقرة 11.6 من هذه الفصل.

+ القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصة حقوق الملكية (الأسهم) الشركة المشترية المحتفظ بها في الشركة المشتراة سابقاً).
– القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والإلتزامات المتكبدة.

ب. يتم القياس اللاحق للشهرة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للإقتناء) بالتكلفة مطروحاً منها مجمع خسائر التدني وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنوياً على الأقل ويمكن أكثر من مرة سنوياً إذا كانت هناك أحداث وظروف تشير إلى إحتمالية تدني الشهرة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الأصول.

ج. الشهرة المُعترف بها نتيجة عملية دمج سابقة يتم التوقف عن إطفائها إعتباراً من 2004/3/31، ويتم إقفال مجمع الإطفاء في حساب الشهرة ويخضع رصيد الشهرة الصافي للتدني كما ذكر سابقاً.

9.6 الشراء بأسعار منخفضة (الشهرة السالبة) Bargain Purchases

إذا كانت تكلفة الشراء **(القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها)** أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فإن هناك شهرة سالبة **Badwill** والتي تسمى حديثاً "الشراء بأسعار مخفضة" Bargain Purchases والتي يجب أن تعالج كدخل مباشرة في قائمة الدخل. وذلك بعد التحقق من القيم العادلة للأصول والإلتزامات المتملكة وكذلك القيمة العادلة للبدل المقدم لمالكي الشركة المشتراة والقيمة العادلة للحصص غير المسيطرة. وقد يحدث الشراء بأسعار منخفضة في دمج الأعمال الذي يعد بيعاً إضطرارياً حيث يكون البائع فيه مكرهاً على القيام بالبيع، أو قد تتسبب إستثناءات الإعتراف والقياس لبنود محددة يمكن أن يؤدي أيضاً إلى الإعتراف بربح من الشراء بأسعار مخفضة.

وقد تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 3) التحقق من حقيقة وجود الشراء بأسعار مخفضة (الشهرة السالبة) وكما يلي:

1. على المنشأة المشترية قبل الإعتراف بالربح من الشهرة السالبة تقييم ما إذا قامت بتحديد كافة الأصول المستملكة وكافة الإلتزامات المتكبدة بشكل صحيح وتعترف بأية أصول أو إلتزامات إضافية تم تحديدها في تلك المراجعة.
2. بعد ذلك على المنشأة مراجعة الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يقضي هذا المعيار (IFRS 3) الإعتراف بها في تاريخ الإستملاك لكل من الأصول المستملكة والإلتزامات المتكبدة، والحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراة إن وجدت، وحصة حقوق ملكية المنشأة المشترية المحتفظ بها سابقاً في المنشأة المشتراة، والمقابل المالي المنقول.
3. استخدام بعض المعايير المحاسبية في معالجة عملية الدمج والتي تقضي بقياس بعض البنود بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة بدلاً من استخدام القيمة العادلة. مثال ذلك الضرائب المؤجلة، ففي حالة

وجود خسائر مرحلة (مدورة) لدى الشركة المندمجة (المشتراة) يتم تقيمها بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة.[3]

10.6 فترة القياس Measurement Period

أ. إذا انتهت الفترة المالية ولم تكتمل المحاسبة المبدئية لعملية الدمج، تقوم الشركة المشترية بالإبلاغ والإعتراف بشكل مؤقت (المبالغ الإنتقالية) للبنود التي لم تكتمل محاسبتها في بياناتها المالية. وخلال فترة القياس تقوم الشركة المشترية بتعديل المبالغ المُعترف بها في تاريخ الإستملاك بأثر رجعي لتظهر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الظروف والحقائق بتاريخ الإستملاك. أي تقوم المنشأة المشترية أثناء فترة القياس بالإعتراف بالأصول والإلتزامات الإضافية إذا توفرت معلومات تتعلق بالحقائق والظروف بتاريخ الإستملاك، ويجب أن لا تتجاوز فترة القياس **سنة واحدة من تاريخ الإستملاك.**

ب.تعترف المنشأة المشترية بالتغير في المبلغ الإنتقالي المُعترف به لأصل أو إلتزام من خلال زيادة أو تخفيض قيمة الشهرة. ويتم تعديل البيانات المالية المقارنة المعروضة للفترة السابقة بأثر رجعي. فعلى سبيل المثال إذا كانت الشركة المشترية قد تحملت إلتزاماً (عند الإستحواذ على المنشأة المشتراة) بدفع تعويض عن الأضرار المتعلقة بحادث في أحد مرافق المنشأة المشتراة لأحد المتضررين ووجود بوليصة تأمين تغطي بعض أو كل هذه التعويضات المتكبدة، فعند حصول المنشأة المشترية على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة العادلة لذلك الإلتزام بتاريخ الإستملاك فإن التعديل على الشهرة الناتج عن تغيير المبلغ الإنتقالي المُعترف به للإلتزام يكون متعادلاً كلياً أو جزئياً مع تعديل موافق للشهرة الناتجة عن تغير المبلغ الإنتقالي المُعترف به للمطالبة بالذمم المدينة من شركة التأمين.

فإذا تم زيادة قيمة الإلتزام بقيمة 10000 دينار فإن الشهرة المُعترف بها عن الإستملاك سيتم زيادتها بمبلغ 10000 دينار، وفي نفس الوقت إذا ارتفعت قيمة المطالبة بالذمم المدينة من شركة التأمين بقيمة 7000 دينار، فإن الشهرة سيتم زيادتها بمبلغ 7000 دينار مما يعني تعديل قيمة الشهرة بمبلغ 3000 دينار بأثر رجعي.

ج.بعد إنتهاء فترة القياس تقوم المنشأة المشترية بمراجعة محاسبة دمج الأعمال فقط لتصحيح أي خطأ وبأثر رجعي بموجب (IAS 8).

11.6 الحقوق غير المسيطرة Non–controlling Interest

يجب على المنشأة المشترية في كل دمج أعمال قياس أي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المنشأة المشتراة. ويسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) قياس قيمة حقوق غير المسيطرين (الأقلية) لكل عملية دمج بإحدى الطريقتين التاليتين:

[3] في حالة وجود خسائر مدورة لدى الشركة المشتراة ، فان الشركة المشترية تستطيع الاستفادة منها في الفترات المالية القادمة لتنزيلها من أرباح تلك الفترات، مما يعني وجود قيمة لهذه الخسائر المرحلة يجب أخذها بعين الاعتبار.

أ. على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية) وتسمى أحياناً طريقة الشهرة الكاملة Full Goodwill Method[4]، ويتم تحديد القيمة العادلة لأسهم الأقلية على أساس أسعار السوق النشط لأسهم حقوق الملكية التي تملكها الأقلية، وعند عدم توفر سعر السوق لها لأن الأسهم غير متداولة بشكل عام، يجب على المنشأة المشترية قياس القيمة العادلة للحصص غير المسيطرة باستخدام أساليب تقييم أخرى **أو**

ب. أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشتراة Proportionate Share of Net Assets. (انظر مثال رقم (1) تالياً).

ورغم أن قياس الحصة غير المسيطرة بالقيمة العادلة قد يكون صعباً، إلا أن إختبار انخفاض قيمة الشهرة يمكن أن يكون أسهل بموجب الطريقة الثانية حيث لا يوجد حاجة لجمع الشهرة للشركات التابعة المملوكة بشكل جزئي.

ويمكن أن تستخدم المنشأة القيمة العادلة لعملية دمج أعمال معينة الخيار (أ) وتستخدم الحصة النسبية لصافي القيمة العادلة الأصول المحددة للمنشأة المشتراة الخيار (ب).

12.6 الأصول التعويضية Indemnification Assets

في بعض الحالات يتفق البائع في دمج الأعمال أن يعوض المشتري تعاقدياً عن نتائج الظروف المحتملة أو غير المؤكدة المتعلقة بأصل أو إلتزام أو جزء منهما. ومن الأمثلة على ذلك تعهد البائع للشركة المشترية بتعويض الشركة المشترية عن خسائر تفوق مبلغ إلتزام محدد بقيمة معينة، وبذلك تحصل الشركة المشترية على أصل تعويضي (على سبيل المثال نقدية) وتعترف الشركة المشترية بهذا الأصل التعويضي في نفس الوقت الذي تعترف فيه بالبند الذي تم تعويضه.

على سبيل المثال إذا كانت هناك قضية مقامة على الشركة (ص) بقيمة 100000 دينار وقامت الشركة (س) بشراء الشركة (ص) وتظهر دفاتر (ص) الإعتراف بالإلتزامات (مخصص قضايا) بمبلغ 80000 دينار فقط وفق تقديراتها لذلك الإلتزام. وعند الدمج فإن مالكي الشركة المندمجة (ص) يتعهدوا بدفع تعويض عن أي مبلغ تدفعه الشركة (س) وبما يزيد عن 80000 دينار، إن المبالغ التي سيتم قبضها كتعويض عن ارتفاع قيمة الإلتزام مستقبلاً (صدور الحكم القضائي) يعتبر أصل تعويضي يعترف به عند ثبوت الإلتزام بما يزيد عن 80000 دينار.

13.6 المدفوعات على أساس السهم

عند وجود عقود لإصدار أسهم صادرة عن الشركة المشتراة، وتم نقل هذه العقود للشركة المشترية يتم معاملة هذه المدفوعات على أساس الأسهم بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2)، أي القياس على أساس السوق.

[4] Dieter Christian &Norbert Ludenbach , IFRS Essentials , WILEY,2013

14.6 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع

عند شراء شركة في عملية دمج أعمال وتم نقل أصول غير متداول مصنفة كمحتفظ بها للبيع، تقوم الشركة المشترية بقياس هذه الأصول بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) أي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة.

7. دمج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي

A Business Combination Achieved without the Transfer of Consideration

من الممكن سيطرة شركة ما على الشركة المشتراة في ظروف معينة دون نقل المقابل المالي، حيث تطبق طريقة الإستملاك في محاسبة دمج الأعمال على عملية دمج الأعمال تلك بحيث تصبح الشركة المشتراة تابعة، وتتضمن هذه الظروف:

- أن تقوم الشركة المشتراة بشراء عدد كافٍ من أسهمها من السوق (مساهمين) مما يؤدي لتخفيض حصص المساهمين الآخرين بالشركة لتمكين الشركة المشترية من السيطرة.
- انتهاء حقوق نقض الأقلية Minority Veto Rights Lapse التي حالت سابقاً دون إمتلاك الشركة المشترية السيطرة على الشركة المشتراة والتي احتفظت الشركة المشترية فيها بحقوق تصويت الأغلبية.
- اتفاق الشركة المشترية والمشتراة على دمج أعمالهما من خلال عقد مستقل. ولا تنقل الشركة المشترية مقابلاً مالياً للسيطرة على الشركة المشتراة ولا تحتفظ بحصص حقوق الملكية (أسهم) في الشركة المشتراة سواء في تاريخ الإستملاك أو قبله.

ويشير المعيار (IFRS 3) أنه في الإندماج المتحقق بعقد منفصل تقوم المنشأة المشترية في القوائم الموحدة بعرض أي حصص حقوق ملكية في الشركة المشتراة التي تحتفظ بها جهات غير الشركة المشترية (بعد الدمج) حتى لو نتج عن ذلك نسبة كافة حقوق الملكية في الشركة المشتراة كحصص غير مسيطرة.

8. الإفصاح Disclosures

يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية للمنشأة من تقييم طبيعة العمليات والآثار المالية لما يلي:

أ. إندماجات منشآت الأعمال التي تمت خلال الفترة.

ب. إندماجات منشآت الأعمال التي تمت بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل الترخيص بإصدار الميزانية.

ج. بعض إندماجات منشآت الأعمال التي تمت في فترات سابقة.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة.

مثال (1) إحتساب الشهرة والحصة غير المسيطر عليها

دفعت الشركة (س) 20000 دينار لشراء 80% من أسهم الشركة (ص). وتبلغ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة (ص) بتاريخ الشراء 16000 دينار علماً بأن القيمة السوقية العادلة لأسهم الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) تبلغ 3600 دينار.

المطلوب:

1- احسب قيمة حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) بإتباع أساس القيمة العادلة لحقوق الملكية، ثم احسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة المشترية (س) بعد الإندماج.

2- احسب قيمة حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) بإتباع أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة، ثم احسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة المشترية (س) بعد الإندماج.

حل مثال (1)

1- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أسلوب القيمة العادلة = 3600 دينار

وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (س) بعد الدمج كما يلي:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والإلتزامات المحتملة.

= 20000 + 3600 – 16000 = 7600 دينار

2- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة = 16000 × 20% = 3200 دينار.

وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (س) بعد الدمج كما يلي:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والإلتزامات المحتملة.

= 20000 + 3200 – 16000

= 7200 دينار أو (20000 – 16000 × 80%)

مثال (2) الإستملاك التدريجي

في 2014/1/1 إشترت الشركة الذهبية 60% من حصص حقوق الملكية (الأسهم) في الشركة الفضية مقابل 40 مليون دينار، علماً بأن الشركة الذهبية تملك سابقاً 15% من الحصص في الشركة الفضية والتي تم شرائها بمبلغ 8 مليون دينار والمصنفة كـــأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بموجب (IFRS 9) (أسهم للمتاجرة) والتي تبلغ قيمتها العادلة في 2014/1/1 بمبلغ

10 مليون دينار. بلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطر عليها في 2014/1/1 (في البورصة) ما قيمته 42 مليون في حين بلغت القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة الفضية ما مجموعة 70 مليون.

المطلوب: احسب الشهرة باستخدام القيمة العادلة لحقوق الملكية للحصة غير المسيطر عليها.

حل مثال (2)

المبلغ الدفوع في 2014/1/1	40 مليون
+ القيمة العادلة للحصة المملوكة سابقاً	10 مليون
+ الحصة غير المسيطرة (بالقيمة العادلة)	42 مليون
المجموع	92 مليون
– القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة	(70) مليون
الشهرة	22 مليون

وستقوم الشركة الذهبية بتاريخ الإستملاك بالإعتراف بمبلغ 2 مليون (10–8) في الربح والخسارة عند إعادة تقييم الحصة السابقة لها في الشركة الفضية.

مثال (3)

في2012/1/1 إشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بمبلغ 90000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة (س) مبلغ 4000 دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. وتتبع الشركة (س) طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية الإندماج. ونتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) إندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانيتين عند الإندماج كما يلي:

		الشركة (ص)	
البيان	**الشركة (س)**	**القيمة الدفترية**	**القيمة العادلة**
النقدية	100000	30000	30000
ذمم مدينة	80000	10000	5000
بضاعة	70000	20000	30000
مباني	100000	40000	45000
أثاث	20000	10000	15000
مجموع الأصول	**370000**	**110000**	**125000**
ذمم دائنة	200000	60000	60000
رأس المال	100000	30000	

رأس المال الإضافي	40000	10000	
أرباح محتجزة	30000	10000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**370000**	**110000**	

المطلوب:

1- إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص).

2- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية إندماج الشركة (ص).

3- إعداد الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) بعد إتمام الإندماج مباشرة.

حل مثال (3)

1- تكلفة الإستثمار لشراء أسهم الشركة (ص) = 90000 دينار.

لا تعتبر التكاليف الأخرى وهي عمولات سمسرة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة البالغة 4000 دينار ضمن تكلفة الإستثمار بل تعتبر مصروف إيرادي.

2- القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س):

90000	من حـــ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة	2012/1/1
90000	إلى حـــ/ النقدية	

ومن ثم يتم إحتساب الشهرة:

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المتملكة × نسبة التملك

= 90000 – (125000 – 60000) ×100% = 25000 دينار

3- وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة (ص):

	من مذكورين	
30000	حـــ/ النقدية	2012/1/1
5000	حـــ/ ذمم مدينة	
30000	حـــ/ بضاعة	
45000	حـــ/ مباني	
15000	حـــ/ أثاث	
25000	حـــ/ الشهرة	
90000	إلى حـــ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة	
60000	حـــ/ ذمم دائنة	

الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) كما في 2012/1/1 بعد الإندماج مباشرة:

البيان	بالدينار
النقدية (100000 – 90000 + 30000)	40000
ذمم مدينة (80000 + 5000)	85000
بضاعة (70000 + 30000)	100000
مباني (100000 + 45000)	145000
أثاث (20000 + 15000)	35000
شهرة	25000
مجموع الأصول	**430000**
ذمم دائنة (200000 + 60000)	260000
رأس المال	100000
رأس المال الإضافي	40000
أرباح محتجزة	30000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**430000**

مثال (4)

في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) 90% من أسهم الشركة (ص) بمبلغ 80000 دينار نقداً، وتتبع الشركة (س) طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية الإندماج. ونتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) إندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانيتين عند الإندماج كما يلي:

		الشركة (ص)	
البيان	الشركة (س)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	100000	30000	30000
ذمم مدينة	80000	10000	5000
بضاعة	70000	20000	30000
مباني	100000	40000	45000
أثاث	20000	10000	15000
مجموع الأصول	**370000**	**110000**	**125000**
ذمم دائنة	200000	60000	60000
رأس المال	100000	30000	

رأس المال الإضافي	40000	10000	
أرباح محتجزة	30000	10000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**370000**	**110000**	

المطلوب:

1- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية إندماج الشركة (ص).

2- إعداد الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) بعد إتمام الإندماج مباشرة.

حل مثال (4)

1- القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س):

80000	من حـ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة	2012/1/1
80000	إلى حـ/ النقدية	

ومن ثم يتم إحتساب الشهرة:

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المتملكة × نسبة التملك

= 80000 – (125000 – 60000) ×90%

= 21500 دينار

أما حقوق غير المسيطرين (الأقلية)= 10% × (125000–60000) = 6500 دينار

2- وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة (ص):

	من مذكورين	
30000	حـ/ النقدية	2012/1/1
5000	حـ/ ذمم مدينة	
30000	حـ/ بضاعة	
45000	حـ/ مباني	
15000	حـ/ أثاث	
21500	حـ/ الشهرة	
	إلى مذكورين	
80000	حـ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة	
60000	حـ/ ذمم دائنة	
6500	حـ/ حقوق غير المسيطرين (الأقلية)	

الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) كما في 2012/1/1 بعد الإندماج مباشرة:

البيان	بالدينار
النقدية (100000 –80000 + 30000)	50000
ذمم مدينة (80000 + 5000)	85000
بضاعة (70000 + 30000)	100000
مباني (100000 + 45000)	145000
أثاث (20000 + 15000)	35000
الشهرة	21500
مجموع الأصول	**436500**
ذمم دائنة (200000 + 60000)	260000
رأس المال	100000
رأس المال الإضافي	40000
أرباح محتجزة	30000
حقوق غير المسيطرين	6500
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**436500**

مثال (5)

في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) وقد قامت الشركة (س) بإصدار 30000 سهم من أسهمها قيمتها الإسمية 1 دينار للسهم والقيمة السوقية 3 دنانير للسهم مقابل شراء جزء من أسهم (ص)، كما تم شراء الجزء الآخر من أسهم الشركة (ص) نقداً بمبلغ 25000 دينار، ودفعت الشركة (س) مبلغ 8000 دينار نقداً عمولات سمسرة لإتمام الصفقة ومبلغ 3000 دينار مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. ونتج عن عملية شراء الشركة (ص) إندماج االشركة (ص) في الشركة (س). علماً بأن الشركة (س) تقوم بإتباع طريقة الحيازة (الشراء) لإثبات عملية الإندماج.

وقد ظهرت الميزانيتين عند الإندماج كما يلي:

		الشركة (ص)	
البيان	الشركة (س)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	100000	30000	30000
ذمم مدينة	80000	10000	5000

بضاعة	70000	20000	30000
مباني	100000	40000	45000
أثاث	20000	10000	15000
مجموع الأصول	**370000**	**110000**	**125000**
ذمم دائنة	200000	60000	60000
رأس المال	100000	30000	
رأس المال الإضافي	40000	10000	
أرباح محتجزة	30000	10000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**370000**	**110000**	

المطلوب:

1- إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص).

2- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية إندماج الشركة (ص).

3- إعداد الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) بعد إتمام الإندماج مباشرة.

حل مثال (5)

1- تكلفة الإستثمار لشراء أسهم الشركة (ص) =

القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة (س) 30000 × 3 = 90000 دينار

+ النقدية المدفوعة لشراء الجزء الآخر من الأسهم 25000 دينار

المجموع 115000 دينار

نلاحظ أن مصاريف الإندماج البالغة 8000 دينار لم يتم إضافتها لتكلفة الإستثمار بل تعتبر مصروف فترة وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3).

الشهرة = تكلفة الإستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة × نسبة التملك

= 115000 – (125000 – 60000) × 100%

= 115000 – 65000 = 50000 دينار

2- القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س):

115000	من حـ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة
2012/1/1	
	إلى مذكورين

25000 حـــ/ النقدية
30000 حـــ/ رأس المال 30000 ×1
60000 حـــ/ رأس المال الإضافي 30000 ×2

- إثبات مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء:

3000	من حـــ/ رأس المال الإضافي
2012/1/1	
3000	إلى حـــ/ النقدية

- ويتم إعداد القيد التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة (س) وإقفال حساب الإستثمار:

30000		من حـــ/ النقدية	2012/1/1
5000		حـــ/ ذمم مدينة	
30000		حـــ/ بضاعة	
45000		حـــ/ مباني	
15000		حـــ/ أثاث	
50000		حـــ/ الشهرة	
	115000	إلى حـــ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة	
	60000	حـــ/ ذمم دائنة	

3- الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) كما في 2012/1/1 بعد الإندماج مباشرة:

البيان	بالدينار
النقدية (100000 – 28000 + 30000)	102000
ذمم مدينة (80000 + 5000)	85000
بضاعة (70000 + 30000)	100000
مباني (100000 + 45000)	145000
أثاث (20000 + 15000)	35000
الشهرة	50000
مجموع الأصول	**517000**
ذمم دائنة (200000 + 60000)	260000

رأس المال (100000+ 30000)	130000
رأس المال الإضافي (40000+60000 – 3000)	97000
أرباح محتجزة	30000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**517000**

مثال (6)

في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) 60% من أسهم الشركة (ص) بمبلغ 110000 دينار نقداً، وتتبع الشركة (س) طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية الإندماج. ونتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) إندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانيتين عند الإندماج كما يلي:

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)
النقدية	40000	10000
بضاعة	90000	30000
مباني	250000	60000
إستثمارات في الشركة (ص)	110000	
مجموع الأصول	**490000**	**100000**
ذمم دائنة	190000	30000
رأس المال	250000	60000
أرباح محتجزة	50000	10000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**490000**	**100000**

وقد توفرت المعلومات التالية:

- القيمة العادلة للمباني للشركة (ص) تبلغ 80000 دينار.
- تظهر الإفصاحات لدى الشركة (ص) وجود إلتزامات محتملة قيمتها 4000 دينار لم يتم الإعتراف لعدم إنطباق شروط الإعتراف كون إحتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر غير مرجحة.
- إعترفت الشركة (س) بعلامة تجارية وهي مولدة داخلياً من قبل الشركة (ص) وغير مُعترف بها في سجلات الشركة (ص) ولكنها مؤهلة للإعتراف بها في القوائم المالية للشركة المشترية (س) والقيمة العادلة لها بتاريخ الإستملاك 34000 دينار.

- يتم قياس الحصة غير المسيطر عليها بالقيمة النسبية لها في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة (ص).

المطلوب:

1- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية إندماج الشركة (ص).

2- إعداد الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) بعد إتمام الإندماج مباشرة.

حل مثال (6)

1- القيمة العادلة لصافي أصول (ص):

النقدية	10000 دينار
البضاعة	30000
المباني	80000
علامة تجارية	<u>34000</u>
الأصول بالقيمة العادلة	154000 دينار
– <u>الإلتزامات</u>	
ذمم دائنة	(30000)
إلتزامات محتملة	<u>(4000)</u>
صافي القيمة العادلة	120000 دينار

حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) = 40% × 120000 = 48000 دينار

الشهرة = [تكلفة الإستثمار المدفوعة + الحصة غير المسيطرة (بالحصة النسبية لصافي الأصول)]

– القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة (ص)

الشهرة = [110000 +48000] –120000 = 38000 دينار

وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة (ص):

10000 من حـــ/ النقدية	2012/1/1
30000 حـــ/ بضاعة	
80000 حـــ/ مباني	
34000 حـــ/ علامة تجارية	
38000 حـــ/ الشهرة	
إلى مذكورين	
110000 حـــ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة	
30000 حـــ/ ذمم دائنة	
4000 حـــ/ إلتزامات محتملة	
48000 حـــ/ حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)	

2- الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) كما في 2012/1/1 بعد الإندماج مباشرة:

البيان	بالدينار
النقدية (10000 + 40000)	50000
بضاعة (30000 + 90000)	120000
مباني (80000 + 250000)	330000
علامة تجارية	34000
الشهرة	38000
مجموع الأصول	**572000**
ذمم دائنة (30000 + 190000)	220000
إلتزامات محتملة	4000
رأس المال	250000
أرباح محتجزة	50000
حقوق غير المسيطرين	48000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**572000**

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من الطرق التالية يجب تطبيقها في جميع عمليات إندماج الأعمال:

أ- طريقة تجميع المصالح
ب- طريقة التوحيد النسبي
ج- طريقة الإستملاك (الحيازة)
د- طريقة حقوق الملكية

2. تظهر الشهرة السالبة في البيانات المالية كما يلي:

أ- يتم الإعتراف بها كإيراد في بيان الدخل
ب- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات الثابتة المتعلقة بها
ج- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات جميع الموجودات
د- لا شيء مما ذكر

3. إشترت شركة مستثمرة كامل أسهم الشركة (ص) وذلك مقابل إصدار 60000 سهم من أسهمها وبقيمة إسمية 3 دنانير علماً بأن القيمة السوقية لها بلغت 5 دنانير ولقد دفعت الشركة المستثمرة 10000 دينار نقداً نفقات مباشرة و 2000 دينار نفقات إصدار وتسجيل الأسهم. إن تكلفة الإستثمار ستثبت في دفاتر الشركة المستثمرة بمقدار:

أ- 180000 دينار
ب- 190000 دينار
ج- 300000 دينار
د- 192000 دينار

4. في 2014/1/1 اشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بتكلفة تبلغ 500000 دينار وكانت صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة (ص) مبلغ 400000 دينار، وكانت القيمة العادلة والدفترية لأصول (ص) متساوية باستثناء أرض قيمتها الدفترية 30000 دينار والعادلة 70000 دينار، نتج عن الشراء إندماج (ص) في (س). إن مقدار شهرة (ص) التي ستظهر بعد الإندماج مباشرة تبلغ:

أ- 60000 دينار
ب- 100000 دينار
ج- 30000 دينار
د- صفر

5. امتلكت الشركة الدولية شركة تابعة في 2014/1/1. بلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة المملوكة 16 مليون دينار. وامتلكت الشركة الدولية 60% من أسهم الشركة التابعة مقابل 11 مليون دينار. بلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة 8 مليون دينار. تبلغ الشهرة بموجب طريقة الشهرة الجزئية بموجب (IFRS 3):

أ- 3 مليون
ب- 1.4 مليون
ج- 5 مليون
د- 8 مليون

6. محاسبة الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر محدد والناشئ عند إندماجات منشآت الأعمال تتم كما يلي:

أ- إحتساب إطفاء سنوي وعدم إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة
ب- عدم إحتساب إطفاء سنوي وإجراء اختبار سنوي لتدني القيمة
ج- إحتساب إطفاء سنوي وإجراء اختبار سنوي لتدني القيمة
د- عدم إحتساب إطفاء سنوي وعدم إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة

7. سيظهر عند زيادة القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة عن تكلفة الشراء:

أ- شهرة موجبة
ب- حقوق ملكية فكرية
ج- لا يوجد شهرة
د- شهرة سالبة

8. كيف تقاس الشهرة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3)؟

أ- شهرة جزئية
ب- شهرة كاملة
ج- طريقة الشركة الأم
د- خيار الشهرة الجزئية أو الكاملة على أساس المعاملة الفردية

9. ما المقصود بطريقة "الشهرة الكاملة"؟

أ- الإعتراف بالشهرة، التي ترتبط بحصة الشركات الأم
ب- الإعتراف بالشهرة، التي ترتبط بالحصة غير المسيطرة والحصة المسيطرة
ج- الإعتراف بالشهرة، التي ترتبط بالحصة غير المسيطرة
د- شراء بأسعار منخفضة

10.في 2014/1/1، إمتلكت (س) حصة 60% في (ص) مقابل 80 مليون دينار. وإمتلكت (س) مسبقاً حصة 10% تم شرائها مقابل 12 مليون دينار لكن بلغت قيمتها العادلة 15 مليون دينار في 2014/1/1. وبلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في 2014/1/1 ما مجموعه 47 مليون دينار في حين بلغت القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة (ص) 130 مليون دينار. يُسجل ربح مرتبط بإعادة تقييم حصص حقوق الملكية الأصلية على النحو التالي:

أ- 3 مليون دينار	ب- 12 مليون دينار

ج- 35 مليون دينار	د- 38 مليون دينار

التمرين الثاني:

في 2014/1/1 إشترت الشركة الماسية 70% من حصص حقوق الملكية (الأسهم) في الشركة الفضية مقابل 50 مليون دينار، علماً بأن الشركة الماسية تملك سابقاً 12% من الحصص في الشركة الفضية والتي تم شرائها بمبلغ 7 مليون دينار والمصنفة كـــأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بموجب(IFRS 9) (أسهم استراتيجية) والتي تبلغ قيمتها العادلة في 2014/1/1 بمبلغ 11 مليون دينار. بلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطر عليها في 2014/1/1 (في البورصة) ما قيمته 42 مليون في حين وبلغت القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة الفضية ما مجموعة 70 مليون.

المطلوب: احسب الشهرة باستخدام وفق أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة.

التمرين الثالث:

وضح الطرق المسموح بها قياس قيمة حقوق غير المسيطرين (الأقلية) لكل عملية دمج بموجب (IFRS 3).

التمرين الرابع:

في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) 80% أسهم الشركة (ص) بمبلغ 70000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة (س) مبلغ 1000 دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. وتتبع الشركة (س) طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية الإندماج. ونتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) إندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانيتين عند الإندماج كما يلي:

البيان		الشركة (ص)	
البيان	الشركة (س)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	80000	30000	30000
ذمم مدينة	10000	10000	8000
بضاعة	10000	20000	32000
مباني	40000	40000	50000
مجموع الأصول	**140000**	**100000**	**120000**
ذمم دائنة	50000	40000	40000
رأس المال	50000	30000	
أرباح محتجزة	40000	30000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**140000**	**100000**	

المطلوب:

1- إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص).

2- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية إندماج الشركة (ص).

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	أ	ج	أ	ب	ب	د	د	ب	أ

إجابة التمرين الثاني:

المبلغ الدفوع في 2014/1/1	50 مليون
+القيمة العادلة للحصة المملوكة سابقاً	11 مليون
+ الحصة غير المسيطرة (18%×70)	12.6 مليون
المجموع	73.6 مليون
– القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة	(70) مليون
الشهرة	3.6 مليون

وستقوم الشركة الماسية بتاريخ الإستملاك بالإعتراف بمبلغ 4 مليون (11–7) في الدخل الشامل الآخر(حقوق الملكية) عند إعادة تقييم الحصة السابقة لها في الشركة الفضية.

إجابة التمرين الثالث:

يجب على المنشأة المشترية في كل دمج أعمال قياس أي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المنشأة المشتراة. ويسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) قياس قيمة حقوق غير المسيطرين (الأقلية) لكل عملية دمج بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ. على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية) وتسمى أحياناً طريقة الشهرة الكاملة، ويتم تحديد القيمة العادلة لأسهم الأقلية على أساس أسعار السوق النشط لأسهم حقوق الملكية التي تملكها الأقلية، وعند عدم توفر سعر السوق لها لأن الأسهم غير متداولة بشكل عام، يجب على المنشأة المشترية قياس القيمة العادلة للحصص غير المسيطرة باستخدام أساليب تقييم أخرى. أو

ب.أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشتراة.

إجابة التمرين الرابع:

1- تكلفة شراء أسهم الشركة (ص) = 70000 دينار أما مصاريف الشراء فلا تعتبر من تكلفة الشراء.

2- القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س):

70000	من حــ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة
2012/1/1	
70000	إلى حــ/ النقدية

ومن ثم يتم إحتساب الشهرة:

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المتملكة × نسبة التملك

= 70000 – (120000 – 40000) × 80%

= 6000 دينار

وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة (ص):

30000 من حـــ/ النقدية		2012/1/1
8000 حـــ/ ذمم مدينة		
32000 حـــ/ بضاعة		
50000 حـــ/ مباني		
6000 حـــ/ الشهرة		
	70000 إلى حـــ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة	
	40000 حـــ/ ذمم دائنة	
	16000 حـــ/ حقوق غير المسيطرين(الأقلية) (120000 – 40000) × 20%	

محور: دمج الأعمال

الفصل الخامس عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10)

القوائم المالية الموحدة

Consolidated Financial Statements

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. التعرف على الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10): "القوائم المالية الموحدة".
2. بيان النطاق الذي يغطيه (IFRS 10).
3. بيان متطلبات المعالجة المحاسبية لتوحيد الأعمال.
4. بيان الإجراءات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10).
5. توضيح متطلبات المعالجة المحاسبية للحصة غير المسيطرة.
6. بيان كيفية معالجة التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة.
7. بيان المعالجة المحاسبية لفقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة.
8. توضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك.

1. مقدمة

تم إصدار هذا المعيار في شهر مايو 2011 ويبدأ سريانه إعتباراً من 2013/1/1، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) بإسم "القوائم المالية المنفصلة". كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12).

عند تملك شركة ما أكثر من 50% من حقوق التصويت شركة أخرى، فإن الشركة المالكة للأسهم تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها. أي أن القرارات الهامة والإستراتيجية للشركة المالكة للأسهم تصبح بيد الشركة المالكة. من هنا جاءت تسمية الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة أو الأم والشركة صاحبة الأسهم المملوكة بالشركة التابعة.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى، وبالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة وكأنها أحد فروعها.

ولتحقيق الهدف السابق فإن المعيار يتطلب:

1. الطلب من الشركة الأم وهي الشركة التي تملك السيطرة على قرارات شركة أو أكثر (الشركة التابعة) بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة.
2. وضع الأساس لتحدد السيطرة Control، واعتبار السيطرة أساس لإعداد القوائم الموحدة.
3. يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها ويجب عليه بالتالي توحيد الجهة المستثمر بها.
4. وضع الأسس المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.
5. متطلبات المحاسبة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

ولا يتعامل هذا المعيار مع متطلبات المحاسبة لإندماج الأعمال وتأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناتجة من إندماج الأعمال (راجع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) "إندماج الأعمال").

3. نطاق المعيار Scope

يجب على المنشأة التي تكون عبارة عن شركة أم عرض قوائم مالية موحدة. وينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت بإستثناء ما يلي:

أ. لا يُشترط على الشركة الأم عرض بيانات مالية موحدة في حال إستوفت **<u>جميع الشروط التالية</u>:**

1. إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة بشكل جزئي لمنشأة أخرى وتم إطلاع جميع مالكيها الآخرين، بمن فيهم الأشخاص الذين لا يحق لهم التصويت، على عدم قيام الشركة الأم بعرض القوائم المالية الموحدة، وقد أبدوا عدم إعتراضهم على ذلك.
2. إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي أو خارجي.
3. في حال لم تودع، أو ليست بصدد إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.
4. إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة متاحة للجمهور تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

ب. خطط منافع ما بعد التوظيف وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي (19) "منافع الموظفين".

ج. لا تكون المنشأة الإستثمارية بحاجة لعرض البيانات المالية الموحدة، إذا كان يتوجب عليها قياس جميع شركاتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بموجب (IFRS 9). ولكن إذا كانت المنشأة الإستثمارية تمتلك شركة تابعة وتقدم خدمات ذات صلة بالأنشطة الإستثمارية (إستثمار الأموال لتحقيق دخل إستثماري أو أرباح رأسمالية أو كلاهما) للمنشأة الإستثمارية فيجب عليها توحيد تلك الشركة التابعة وفقاً لهذا المعيار وتطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) على عملية إستملاك أي من هذه الشركات التابعة.

4. التعريفات Definitions

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements

القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.

السيطرة على الشركة المستثمر بها Control of an Investee

يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق في هذه العوائد، ويكون قادراً على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.

الشركة الأم Company Parent

عبارة عن منشأة تمتلك غالبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.

قوة التأثير (السلطة) Power

وجود الحق لدى منشأة في التأثير وتوجيه أنشطة شركة أخرى.

الحقوق غير المسيطرة Non–controlling Interest

حقوق الملكية في شركة تابعة لا تُنسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة الأم. فمثلاً إذا تمكنت المنشأة (س) من السيطرة على 90% من أسهم الشركة (ص) التابعة، ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم (ما نسبته 10% من أسهم الشركة (ص)) يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي الــ 10% من أسهم (ص) بالحقوق غير المسيطرة (الأقلية).

حقوق الحماية Protective Rights

حقوق مصممة لحماية حصص الطرف الذي يمتلك هذه الحقوق دون إعطاءه السلطة على المنشأة التي ترتبط بها هذه الحقوق.

الأنشطة ذات الصلة Relevant Activities

وهي أنشطة الشركة المستثمر بها والتي تؤثر بشكل جوهري على عائدها، وتشمل النشاطات التشغيلية والمالية. مثل بيع أو شراء البضائع أو الخدمات، إدارة الأصول المالية، تحديد هيكل التمويل، اختيار الأصول أو إمتلاكها أو التصرف بها.

المنشأة الإستثمارية Investment Entity هي منشأة:

(أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويدهم بخدمات إدارة الإستثمار؛

(ب) تتعهد تجاه مستثمريها بأن الغرض من أعمالها هو إستثمار الأموال لغرض واحد فقط وهو تحقيق عوائد من زيادة رأس المال أو الدخل الإستثماري أو كلاهما؛ و

(ج) تقيس وتقيّم أداء جميع إستثماراتها تقريباً على أساس القيمة العادلة.

5. السيطرة Control

يجب على المستثمر، بغض النظر عن طبيعة شراكته مع المنشأة (الجهة المستثمر بها)، تحديد ما إذا كانت المنشأة هي شركة أم من خلال تقييم مدى سيطرتها على الجهة المستثمر بها. ويسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها

أو يكون له حقوق فيها، ويكون قادراً على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.

وفيما يلي بعض الإرشادات المساعدة في تقييم وجود السيطرة :

أ. تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (الأم)، والتي يتوجب عليها استخدام جميع الحقائق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة). تسيطر الشركة المستثمرة (الأم) على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع من خلال تملكها لأسهم التابعة أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

ب. تملك الشركة المستثمرة السيطرة على الشركة المستثمر بها إذا توفرت جميع الشروط والحالات الثلاث التالية:

1. إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عالٍ (السلطة) على الشركة المستثمر يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها Power Qver the Investee. وتقييم وجود السلطة قد يكون بشكل مباشر عن طريق حقوق التصويت الممنوحة بواسطة أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم، أو من خلال ترتيب تعاقدي واحد أو أكثر. وإذا امتلك مستثمران إثنان أو أكثر حقوق قائمة تمنحهم القدرة الفردية على توجيه نشاطات مختلفة ذات صلة، فإن المستثمر الذي يمتلك القدرة الحالية على توجيه النشاطات الأكثر تأثيراً في عوائد الجهة المستثمر بها هو الذي يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها.
2. وجود الحق أو لدى الشركة المستثمرة ما يمكنها من تغيير أو توجيه عوائد الشركة المستثمر بها، مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، إدارة الموجودات المالية، شراء وبيع الأصول الثابتة، تحديد هيكل التمويل للشركة.
3. إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عالٍ (السلطة) على الشركة المستثمر يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من إستثماراتها في الشركة المستثمر بها.

ج. تستمد السيطرة إما من خلال التشريعات عند تملك الشركة القابضة لأغلبية أسهم الشركة التابعة، أو من خلال عمليات معقدة مثل وجود إتفاق بين الشركة المستثمرة ومالكين آخرين لأسهم الشركة المستثمر يمكنها هذا الإتفاق من السيطرة على الشركة المستثمر بها. إن حصول منشأة على حقوق حماية في شركة أخرى دون وجود القوة والتأثير على الشركة المستثمر بها لا يعطي المنشأة التي تتمتع بحقوق الحماية السيطرة على الشركة الأخرى.

وبالتالي فإن السيطرة تظهر عندما يكون للمنشأة المالكة تأثير واضح ومهم على أنشطة الشركة الأخرى بحيث يؤدي هذا التأثير إلى تغيير على إنجازات وأداء الشركة المستثمر بها، علماً بان هذا التغيير قد يكون إيجابي أو سلبي أو كلاهما.

كما أن سيطرة الشركة المالكة على الشركة الأخرى لا يتحقق فقط من خلال تأثير الشركة المسيطرة على أنشطة وأداء الشركة الأخرى، وإنما أيضاً من خلال التأثير الواضح على عوائدها المتحققة لها من إستثماراتها في الشركة الأخرى. وعند تقييم مدى وجود سيطرة من المنشأة المستثمرة على منشأة مستثمر بها، فإن متخذ القرار في الشركة المستثمرة هو من يحدد وجود أو عدم وجود مثل هذه السيطرة، حيث أن هناك عوامل عديدة قد تؤخذ بالحسبان.

د. حقوق تمنح المستثمر السلطة على الجهة المستثمر بها Rights that give an investor power over an investee

تُستمد السلطة من الحقوق. ومن أجل إمتلاك سلطة على الجهة المستثمر بها، يجب على المستثمر إمتلاك حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه النشاطات ذات الصلة. قد تختلف الحقوق التي تمنح المستثمر السلطة باختلاف الجهات المستثمر بها.

تتضمن الأمثلة على الحقوق التي تمنح المستثمر السلطة، إما بشكل منفصل أو مجتمعة، ما يلي على سبيل المثال لا الحصر الفقرة ب14 من معيار (IFRS 10):

- حقوق تصويت الجهة المستثمر بها (أو حقوق تصويت محتملة) (أنظر الفقرات ب34 – ب50) من المعيار.
- حقوق تعيين أو إعادة تعيين أو عزل أعضاء من موظفي الإدارة الرئيسيين للجهة المستثمر بها ممن يمتلكون القدرة على توجيه النشاطات ذات الصلة.
- حقوق لتعيين أو إقصاء منشأة أخرى تقوم بتوجيه النشاطات ذات الصلة.
- حقوق توجيه الجهة المستثمر بها لإبرام، أو رفض أي من التغييرات على المعاملات التي تصبّ في مصلحة المستثمر.
- حقوق أخرى (كحقوق صنع القرارات المحددة ضمن عقد الإدارة) التي تمنح المالك القدرة على توجيه النشاطات ذات الصلة.

ه. أكثرية حقوق التصويت دون إمتلاك السلطة Majority of the voting rights but no power

يجب أن تكون حقوق المستثمر الذي يملك أكثر من نصف حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، جوهرية حتى يمتلك السلطة عليها، ويجب منح المستثمر القدرة الحالية على توجيه النشاطات ذات الصلة والتي تكون عادةً عبر تحديد السياسات التشغيلية والمالية. وإذا إمتلكت منشأة أخرى حقوق

قائمة تمنحها الحق في توجيه النشاطات ذات الصلة ولم تكن هذه المنشأة وكيلة للمستثمر، فإن المستثمر لا يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها.

و. إمتلاك السلطة دون أكثرية حقوق التصويت Power without a majority of the voting rights

يحق للمستثمر إمتلاك السلطة حتى وإن كان حاصلاً على أقل من أكثرية حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها. أي أنه يحق له إمتلاك السلطة مع حقوق تصويت أقل من الأكثرية في الجهة المستثمر بها، على سبيل المثال من خلال:

1. ترتيب تعاقدي بين المستثمر ومالكي أصوات آخرين.
2. حقوق ناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى.
3. حقوق تصويت المستثمر (يمتلك المستثمر الحاصل على أقل من أكثرية حقوق التصويت حقوق كافية لمنحه السلطة عند إمتلاكه القدرة الفعليّة لتوجيه النشاطات ذات الصلة بشكل منفرد).
4. حقوق تصويت محتملة.
5. (أ) و (د) معاً.

مثال (1)[1]

يحصل المستثمر على نسبة 48% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، أما حقوق التصويت المتبقية فيحصل عليها الآلاف من حاملي الأسهم حيث توزّع بشكل فردي بنسبة أكثر من 1% من حقوق التصويت. لم يقم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لإستشارة أي طرف آخر أو إتخاذ قرارات جماعية. وعند تقييم جزء من حقوق التصويت التي سيتم إمتلاكها بناءً على مقدار الأسهم الأخرى ذات الصلة، قرر المستثمر أن نسبة 48% من الحصص هي نسبة كافية لمنحه السلطة. وفي هذه الحالة إستنتج المستثمر، بناءً على المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى، **أنه يمتلك حصص تصويت مسيطرة وكافية** لتحقيق شرط السلطة المطلوب دون الحاجة إلى النظر في أي دليل آخر للسلطة.

[1] IFRSs :IFRS 10 .Example no.4 ,p395.

مثال (2)[2]

يمتلك المستثمر (أ) نسبة 40% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها ويمتلك 12 مستثمر آخر نسبة 5% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها لكل منهم. وتمنح إتفاقية المساهمين المستثمر الحق في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة المسؤولة عن توجيه النشاطات ذات الصلة. ومن أجل تعديل الإتفاقية، يُطلب أغلبية ثلثي أصوات المساهمين. وفي هذه الحالة يستنتج المستثمر (أ) أن المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى لا تعد حاسمة في تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة. غير أن المستثمر (أ) قرر أن حقوقه التعاقدية في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة كافية لإستنتاج أنه يمتلك **السلطة على الجهة المستثمر بها**. ويجب أن لا يتم النظر فيما إذا كان المستثمر (أ) قد مارس حقوقه أو أرجحية ممارسته لحقوقه في اختيار أو تعيين أو عزل الإدارة عند تقييم ما إن كان يمتلك السلطة.

مثال (3)[3]

يمتلك المستثمر (أ) ما نسبته 45% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها. ويمتلك مستثمران آخران 26% من حقوق التصويت لكل واحد منهما في الجهة المستثمر بها. أما حقوق التصويت المتبقية فيمتلكها 3 من حاملي الأسهم الآخرين حيث يمتلك كل منهم نسبة 1%. وليس هنالك أي ترتيبات أخرى تؤثر على عملية صنع القرار. في هذه الحالة، يكون حجم حصص تصويت المستثمر (أ) ومقدارها بالتناسب مع أسهم أخرى كافية لإستنتاج أن المستثمر (أ) **لا يمتلك السلطة**. يُطلب إشتراك مستثمران فقط لمنع المستثمر (أ) من توجيه النشاطات ذات الصلة للجهة المستثمر بها.

مثال (4)[4]

يمتلك المستثمر 45% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، ويمتلك 11 من حاملي الأسهم نسبة 5% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها لكل منهم. لم يقم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لإستشارة الأطراف الأخرى أو إتخاذ قرارات جماعية. في هذه الحالة، **لا يكون المبلغ المطلق لأسهم المستثمر والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى عاملاً حاسماً في تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر بها**. وكذلك يجب النظر في الحقائق والحالات الإضافية التي قد تكون دليلاً على أن المستثمر يمتلك أو لا يمتلك السلطة.

مثال (5)[5]

---

[2] IFRSs :IFRS 10 .Example no.5 ,p396.
[3] IFRSs :IFRS 10 .Example no.6 ,p396
[4] IFRSs :IFRS 10 .Example no.7 ,p397

يمتلك المستثمر (أ) نسبة 70% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها. ويمتلك المستثمر (ب) نسبة 30% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها بالإضافة إلى خيار إمتلاك نصف حقوق تصويت المستثمر (أ). هذا الخيار قابل للممارسة خلال العامين المقبلين وبسعر ثابت أقل بكثير من سعر السوق (ومتوقع أن يبقى كذلك خلال فترة العامين). يقوم المستثمر (أ) بممارسة أصواته بالإضافة إلى توجيه نشاطاته ذات الصلة في الجهة المستثمر بها بشكل فعّال. وفي مثل هذه الحالة، **من المرجح أن يحقق المستثمر (أ) شرط السلطة كونه يمتلك القدرة الحالية لتوجيه النشاطات ذات الصلة**. وعلى الرغم من أن المستثمر (ب) يمتلك حالياً خيارات قابلة للممارسة لشراء حقوق تصويت إضافية (حيث أن ممارستها تمنحه أكثرية حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها)، إلا أن البنود والشروط المصاحبة لتلك الخيارات تعني أن تلك الخيارات لا تعتبر جوهرية.

6. المتطلبات المحاسبية Accounting Requirements

أ. يجب على المنشأة الأم عرض قوائم مالية موحدة.

ب. يتطلب المعيار استخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي سيتم إعداد القوائم المالية الموحدة لها.

ج. إجراءات إعداد القوائم الموحدة Consolidation Procedures

1. تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بنداً بنداً للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة.
2. حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الإستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة وإحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال".
3. حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها. حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الأصول والإلتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.

- يتوجب أن يتم تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة.
- عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول وإلتزامات التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.

---

[5] IFRSs :IFRS 10 .Example no.9 ,p398 [5]

- يجب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم)، وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة أن لا تزيد فترة الإختلاف بتواريخ القوائم المالية عن ثلاثة أشهر. ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

د. الحصة غير المسيطر عليها Non-Controlling Interest

- هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى شركة أم والتي كانت تسمى بحقوق الأقلية، وقد بيّن معيار الإبلاغ المالي رقم (3) آلية إحتساب الحقوق غير المسيطر عليها.
- يجب على الشركة الأم عرض الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل **منفصل عن حقوق الملكية** لمالكي الشركة الأم.
- يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة. يجب أن تحمل المنشأة الأرباح أو الخسائر وكل من عناصر الدخل الشامل الآخر إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة. وكذلك يجب أن تحمل المنشأة إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى **حصول رصيد عجز فيها** (أي تجاوزت الخسارة رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليه).

هـ. التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة بدون فقدان السيطرة

يتم معالجة أي تغيير على حصة ملكية الشركة الأم في شركة تابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة عليها على أساس أنها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، ولا يتم الإعتراف بمكاسب أو خسائر في هذه المعاملات، أي لا يتم تحقيق أرباح أو خسائر في بيان الدخل، وكذلك لا تأثير لذلك على الموجودات والمطلوبات في الشركة التابعة، ولا يعاد قياس الشهرة.

و. فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة Loss of Control

عند فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة بسبب تغير في نسبة تملك الشركة الأم بالشركة التابعة، أو بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة أو محكمة أو وصي أو جهة تنظيمية (جهة رقابية حكومية) أو إتفاقية تعاقدية يتم عند ذلك معالجة فقدان السيطرة كما يلي:

1. إلغاء الإعتراف بأصول وإلتزامات الشركة التابعة في الميزانية الموحدة المعدة بعد فقدان السيطرة.

2. الإعتراف بأي إستثمار محتفظ به في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة عند فقدان السيطرة ولاحقاً محاسبته ومحاسبة المبالغ المستحقة من أو إلى الشركة التابعة السابقة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة. ووفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9)، يُنظر إلى تلك القيمة العادلة على أنها القيمة العادلة للأصل المالي عند الإعتراف المبدئي، أو حيث يكون مناسباً، يُنظر إليها على أنها تكلفة الإستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك عند الإعتراف المبدئي.
3. الإعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

7. متطلبات الإفصاح Disclosures

متطلبات الإفصاح المتعلقة بإعداد القوائم الموحدة والشركات التابعة تم نقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" والساري المفعول من 2013/1/1.

مثال (6)

تسيطر الشركة (س) على الشركتين التابعتين (ص) و (ع). في 2013/1/1 قامت الشركة (ص) بتأجير معدات للشركة (ع) بعقد إيجار تشغيلي مقابل 2000 دينار سنوياً.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار بدفاتر الشركات (ص) و (ع) المنفصلة وعند إعداد القوائم الموحدة للشركة (س) لعام 2013.

حل مثال (6)

- ستقوم الشركة ص بإثبات إيراد إيجار بمبلغ 2000 دينار في قوائمها المنفصلة، كما ستقوم (س) بإثبات مصروف إيجار بنفس القيمة في قوائمها المنفصلة.
- أما عند إعداد القوائم الموحدة من قبل الشركة (س) فإنها تقوم بإعداد القيد التالي لإستبعاد إيراد الإيجار ومصروف الإيجار:

2000 من حـــ/ إيراد الإيجار
2000 إلى حـــ/ مصروف الإيجار

<u>إعداد القوائم المالية الموحدى عند التملك:</u>

مثال (7)

في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بسعر 62000 دينار، كما دفعت الشركة (س) مبلغ 5000 دينار عمولات وأتعاب مدقيين ومحامين. ونتج عن عملية الشراء نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. علماً بأن الشركة (س) تقوم بإتباع طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ص).

وقد ظهرت الميزانيتين قبل الشراء كما يلي:

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	
		القيمة الدفترية	**القيمة العادلة**
النقدية	100000	30000	30000
ذمم مدينة	80000	10000	5000
بضاعة	70000	20000	30000
مباني	100000	40000	45000
أثاث	20000	10000	15000
مجموع الأصول	**<u>370000</u>**	**110000**	**125000**
ذمم دائنة	200000	60000	60000
رأس المال	100000	30000	
رأس المال الإضافي	40000	10000	
أرباح محتجزة	30000	10000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**<u>370000</u>**	**110000**	

المطلوب:

1- إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص).

2- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بشراء أسهم الشركة (ص).

3- إعداد الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) بعد شراء أسهم الشركة (ص) مباشرة .

حل مثال (7)

1- تكلفة الإستثمار في (ص) = 62000 دينار. أما مصاريف التملك فتعتبر مصاريف فترة يُعترف بها في بيان الدخل وفق المتطلبات الجديدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

2- وفي هذه الحالة يتم شراء (ص) ولا يتم نقل اصولها والتزاماتها إلى الشركة (س) ويتم إعداد القيد التالي:

62000	من حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)
2012/1/1	
62000	إلى حـ/ النقدية

3- الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) كما في 2012/1/1 بعد شراء أسهم الشركة (ص) مباشرة:

البيان	بالدينار
النقدية (100000 – 62000)	38000
ذمم مدينة	80000
بضاعة	700000
مباني	100000
أثاث	20000
إستثمارات في شركة تابعة (ص)	62000
مجموع الأصول	**370000**
ذمم دائنة	200000
رأس المال	100000
رأس المال الإضافي	40000
أرباح محتجزة	30000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**370000**

مثال (8) إعداد القوائم المالية الموحدة للقابضة والتابعة بوجود شهرة

في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بسعر 120000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة مبلغ 5000 دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب محاميين ومحاسبين لإتمام الصفقة. وقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. واتبعت الشركة طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ص).

وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

		الشركة (ص)	
البيان	الشركة (س)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة

النقدية	25000	30000	30000
ذمم مدينة	150000	55000	40000
بضاعة	140000	40000	45000
معدات وأجهزة	80000	30000	35000
أثاث	40000	20000	20000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	120000		
مجموع الأصول	**555000**	**175000**	**170000**
ذمم دائنة	155000	65000	60000
رأس المال	300000	80000	
رأس المال الإضافي	60000	20000	
أرباح محتجزة	40000	10000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**555000**	**175000**	

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.

حل مثال (8)

يتم في البداية إستخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ص).

الشهرة = تكلفة الإستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة × نسبة التملك

= (120000) − (170000 – 60000) × 100%

= 120000 − 110000 دينار = 10000 دينار

ورقة العمل الخاصة بإعداد قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2012/1/1:

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		قائمة المركز المالي الموحدة
			مدين	دائن	
النقدية	25000	30000			55000
ذمم مدينة	150000	55000		15000	190000
بضاعة	140000	40000	5000		185000
معدات وأجهزة	80000	30000	5000		115000
أثاث	40000	20000			60000
الشهرة			**10000**		10000
الإستثمار في الشركة التابعة	120000			120000	---

(ص)					
مجموع الأصول	**555000**	**175000**			**615000**
ذمم دائنة	155000	65000	5000		215000
رأس المال	300000	80000	80000		300000
رأس المال الإضافي	60000	20000	20000		60000
أرباح محتجزة	40000	10000	10000		40000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**555000**	**175000**	**135000**	**135000**	**615000**

مثال (9) التملك بنسبة تقل عن 100%

في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) 80% أسهم الشركة (ص) بسعر 90000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة مبلغ 4000 دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب محاميين ومحاسبين لإتمام الصفقة. وقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وإتبعت الشركة طريقة (الإستملاك) الحيازة لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ص). وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة كما يلي:

		الشركة (ص)	
البيان	**الشركة (س)**	**القيمة الدفترية**	**القيمة العادلة**
النقدية	20000	30000	30000
ذمم مدينة	100000	15000	10000
بضاعة	120000	30000	40000
معدات واجهزة	70000	25000	30000
اثاث	40000	10000	15000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	90000		
مجموع الأصول	**440000**	**110000**	**125000**
ذمم دائنة	90000	50000	45000
رأس المال	260000	40000	
رأس المال الإضافي	50000	15000	
أرباح محتجزة	40000	5000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**440000**	**110000**	

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.

حل مثال (9)

يتم في البداية إستخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ص).

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة × 80%

= 90000 – (125000 – 45000) × 80%

= 90000 – 80000 × 80% = 26000 دينار

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص) كما في 2012/1/1.

البيان	القابضة (س)	التابعة (ص)	التسويات مدين	التسويات دائن	الميزانية الموحدة
النقدية	20000	30000			50000
ذمم مدينة	100000	15000		5000	110000
بضاعة	120000	30000	10000		160000
معدات وأجهزة	70000	25000	5000		100000
أثاث	40000	10000	5000		55000
الشهرة			26000		26000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	90000			90000	ــــ
مجموع الأصول	**440000**	**110000**			**501000**
ذمم دائنة	90000	50000	5000		135000
رأس المال	260000	40000	40000		260000
رأس المال الإضافي	50000	15000	15000		50000
أرباح محتجزة	40000	5000	5000		40000
حقوق الأقلية [6]				16000	16000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**440000**	**110000**	111000	111000	**501000**

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك

[6] حقوق الأقلية (غير المسيطرين) = (125000 –45000) × 20% = 16000 دينار

خلال الفترات التالية للتملك فيتم إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة والتي تشمل كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية.

عند إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك يتم إعتبار الشركة الأم والشركة التابعة بمثابة شركة واحدة. وعليه فإن عملية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك يتم من خلال جمع (توحيد) بنود الإيرادات والمصاريف والأصول والإلتزامات وباقي بنود القوائم المالية للشركتين الشركة الأم والتابعة وإعتبارهما بمثابة شركة واحدة.

وقبل البدء في شرح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للفترات التالية للتملك سيتم شرح المعالجة المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على حساب الإستثمار في الشركة التابعة نظراً لأهمية وعلاقة هذا التغير في عملية إعداد تلك القوائم.
ويتم معالجة التغير على حساب الإستثمار في دفاتر الشركة القابضة خلال الفترات التالية للتملك فيتم بإحدى ثلاث إما بطريقة الملكية أو بطريقة الملكية غير المكتملة أو بطريقة التكلفة.

وبموجب (IFRS 10) (القوائم المالية الموحدة) يتم استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية في دفاترها للمحاسبة عن الإستثمار في الشركة التابعة لتعكس نتائج القوائم المالية الموحدة المعلنة.

ووفقاً لطريقة الملكية فإن حساب الإستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام يتأثر بما يلي:

1. يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة.
2. يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفاؤه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.
3. يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

مثال (10)

في 2012/1/1 اشترت الشركة الدولية 80% من أسهم الشركة العربية بسعر 100000 دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد اتبعت الشركة الدولية طريقة الحيازة (التملك) لإثبات الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية)، كما اتبعت طريقة الملكية لمعالجة التغير في حساب الإستثمار في الشركة التابعة. وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركتين القابضة والتابعة بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

قائمة المركز المالي للشركتين الدولية والعربية كما هي في 2012/1/1				
البيان	الشركة الدولية (الأم)	الشركة العربية(التابعة)		
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة	الفروقات

النقدية	10000	8000	8000	0
ذمم مدينة	30000	20000	20000	0
بضاعة	20000	40000	50000	10000+
المعدات بالصافي	60000	40000	35000	5000−
الأراضي	70000	42000	47000	5000+
الإستثمار في الشركة التابعة (العربية)	100000			
مجموع الأصول	**290000**	**150000**	**160000**	
المطلوبات				
ذمم دائنة	100000	70000	70000	0
حقوق الملكية				
رأس المال	120000	50000		
رأس المال الإضافي	20000	10000		
أرباح محتجزة	50000	20000		
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**290000**	**150000**		

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتعلقة بالشركة التابعة:

أ- تم خلال العام 2012 بيع 70% من البضاعة التي كانت موجودة لدى الشركة التابعة عند التملك وتم بيع الباقي خلال العام 2013.

ب-العمر المتبقي للمعدات الموجودة لدى الشركة التابعة (الشركة العربية) بتاريخ التملك في 20125/1/1 سنوات.

ج- بقيت الأراضي لدى الشركة التابعة لما بعد العام 2013.

د- أما الشهرة الناتجة عن تملك القابضة لأسهم التابعة فتبين عند اختبار التدني لها في نهاية العام 2012 ونهاية العام 2013 وجود تدني في قيمتها يعادل في كل عام 15% من قيمتها عند التملك.

في 2012/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة (الدولية) والشركة التابعة (العربية) على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31		
البيان	**الشركة الدولية**	**الشركة العربية**
المبيعات يطرح تكلفة المبيعات	500000 (300000)	300000 (150000)
مجمل الربح يطرح مصاريف إدارية وبيعية	200000 (60000)	150000 (50000)

صافي الربح التشغيلي	140000	100000
أرباح الإستثمار في الشركة التابعة	71000	
صافي الربح العام	211000	

قائمة الأرباح المحتجزة في 2012/12/31		
البيان	**الشركة**	**الشركة**
أرباح محتجزة 1/1	50000	20000
أرباح العام	211000	100000
− توزيعات أرباح	(120000)	(40000)
أرباح محتجزة 12/31	141000	80000

قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31		
البيان	**الشركة الدولية**	**الشركة العربية**
النقدية	60000	37000
ذمم مدينة	38000	45000
بضاعة	149000	55000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	32000	
الإستثمار في الشركة التابعة (العربية)	139000	
المعدات بالصافي	58000	60000
الأراضي	60000	65000
مجموع الأصول	**536000**	**262000**
المطلوبات		
ذمم دائنة	135000	82000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	120000	40000
حقوق الملكية		
رأس المال	120000	50000
رأس المال الإضافي	20000	10000
أرباح محتجزة	141000	80000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**536000**	**262000**

المطلوب:

1. إثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بشراء أسهم الشركة التابعة.
2. إحتساب كل من الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.
3. إعداد قائمة المركز المالي الموحّدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.

4. إعداد جدول إطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول الشركة التابعة للعامين 2012 و 2013 مع بيان حصة القابضة وحصة الأقلية من تلك الإطفاءات.
5. إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية العام 2012 في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الإستثمار في الشركة التابعة وذلك حسب طريقة الملكية.
6. إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام 2012.

حل مثال (10)

1. إثبات عملية شراء أسهم التابعة

تقوم الشركة القابضة بإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة في 2012/1/1 كما يلي:

100000		من حـــ/ الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية)
	100000	إلى حـــ/ النقدية

2. إحتساب الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.

الشهرة = تكلفة الإستثمار في الشركة التابعة – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة عند التملك× 80%

الشهرة = 100000 – (160000 – 70000) ×80%

الشهرة = 100000 – 72000= 28000 دينار

الحقوق غير المسيطر عليها في 2012/1/1 = 20% × القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة عند التملك.

الحقوق غير المسيطر عليها = 20% × (160000 – 70000) = 18000 دينار.

3. إعداد الميزانية الموحّدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة:

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة للشركة القابضة والشركة التابعة كما في 2012/1/1

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	10000	8000			18000
ذمم مدينة	30000	20000			50000
بضاعة	20000	40000	10000		70000
المعدات بالصافي	60000	40000		5000	95000

أراضي	70000	42000	5000		117000
الإستثمار في الشركة التابعة (العربية)	100000			100000	000
الشهرة			28000		28000
مجموع الأصول	**290000**	**150000**			**378000**
المطلوبات					
ذمم دائنة	100000	70000			170000
حقوق الملكية					
رأس المال	120000	50000	50000		120000
رأس المال الإضافي	20000	10000	10000		20000
أرباح محتجزة	50000	20000	20000		50000
الحقوق غير المسيطر عليها				18000	18000
مجموع حقوق الملكية	190000	80000			208000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**290000**	**150000**	**328000**	**328000**	**378000**

4. إعداد جدول إطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة للعامين 2012 و2013 مع بيان حصة القابضة وحصة الأقلية من تلك الإطفاءات.

بموجب طريقة الملكية يتم في نهاية كل عام إطفاء جزءاً من الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة وبما يتناسب مع مقدار النقص الحاصل في قيمة الاصل أو العمر المتبقي للأصل الذي يتعلق به الفرق. ففي حالة المعدات مثلاً، يتم توزيع الفرق بين القيمة العادلة والدفترية لها لدى الشركة التابعة على العمر المتبقي للمعدات والبالغ 5 سنوات، وبالتالي يستهلك سنوياً مبلغ 1000 دينار (5000 ÷ 5) تتحمل الشركة القابضة 80% من هذا الفرق وتتحمل الأقلية الباقي، أي ما نسبته 20%. ويبين الجدول رقم (1) مبالغ الإطفاءات الخاصة بالعام 2012.

الجدول رقم (1)

إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول وإلتزامات الشركة التابعة للعام 2012

البند	**إجمالي الفرق**	**مبلغ الإطفاء للعام 2012**	**ما يخص القابضة (80%)**	**ما يخص الأقلية (20%)**
المعدات	(5000)	1000	800	200
بضاعة	10000	(7000)	(5600)	(1400)
الأراضي	5000	000	000	

الشهرة	28000	(4200)	(4200)	00
صافي مبلغ الإطفاءات	**(10200)**	**(9000)**	**(1200)**	

ويبين الجدول رقم (2) مبالغ الإطفاءات الخاصة بالعام 2013.

الجدول رقم (2)

إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول وإلتزامات الشركة التابعة للعام 2013

البند	**إجمالي الفرق**	**مبلغ الإطفاء للعام 2013**	**ما يخص القابضة (%80)**	**ما يخص الأقلية (%20)**
المعدات	(5000)	1000	800	200
بضاعة	10000	[7](3000)	(2400)	(600)
الأراضي	5000	000	000	
الشهرة	28000	(4200)	(4200)	00
صافي مبلغ الإطفاءات		**(6200)**	**(5800)**	**(400)**

يلاحظ من الجدولين (1) و (2) ما يلي:

أ- تم توزيع فرق المعدات على عمرها الإنتاجي المتبقي البالغ 5 سنوات. وعليه تم إطفاء مبلغ 1000 دينار للعام 2012 ومبلغ 1000 دينار للعام 2013، وقد تم تحميل الشركة القابضة 800 دينار في كل سنة بينما تم تحميل الأقلية بمقدار 200 دينار.

ب-تم إطفاء فرق البضاعة على عامين وذلك حسب نسبة المباع من البضاعة في كل عام، حيث تم إطفاء 70% من الفرق في العام 2012 وإطفاء الباقي في العام 2013.

ج- أما الشهرة فتم إطفاء 15% في كل عام وذلك تبعاً للإنخفاض الحاصل في قيمتها، مع ملاحظة أنه لم يتم إحتساب إطفاء للشهرة للأقلية نظراً لأن الشهرة فقط تخص الشركة القابضة.

د- لم يتم إطفاء أي من فرق الأراضي نظراً لأن الأراضي لا تستهلك وبالتالي فإن الفرق الخاص بالأراضي يؤجل لحين بيع الأراضي من قبل الشركة التابعة لأطراف خارجية، وعندها يتم إطفاء الفرق في السنة التي جرى فيها البيع.

5. القيود الواجب إثباتها في دفاتر القابضة في 2012/12/31 حسب طريقة الملكية:

كما بينا سابقاً، تقوم الشركة القابضة بموجب طريقة الملكية بإثبات ثلاث قيود سنوياً هي:

<u>القيد الأول:</u> حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة للعام 2012:

[7] إطفاء فرق البضاعة المباعة لعام 2013 والتي تشكل 30% من البضاعة عند التملك.

حققت الشركة التابعة صافي ربح للعام 2012 يبلغ 100000 دينار (انظر قائمة دخل الشركة التابعة للعام 2012 والمعروضة ضمن المثال)، وعليه فإن نصيب الشركة القابضة من ذلك الربح يبلغ 80000 دينار (100000 × 80%)، حيث يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

80000		من حــ/ الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية)
	80000	إلى حــ/ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة

<u>القيد الثاني</u>: قيد إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة والتي تخص الشركة القابضة والخاصة بالعام 2012:

إن مبلغ الإطفاء الذي يخص العام 2012 يبلغ 9000 دينار وكما هو موضح في الجدول رقم (1). ويتم إثبات قيد الإطفاء حسب القيد التالي:

9000		من حــ/ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة (العربية)
	9000	إلى حــ/ الإستثمار في الشركة التابعة

ويلاحظ أن القيد أعلاه قد خفض أرباح الإستثمارات في الشركة التابعة بمقدار 9000 دينار، وعليه فإن ما سيظهر في قائمة دخل القابضة للعام 2012 كأرباح إستثمار في الشركة التابعة سيكون 71000 دينار (80000 – 9000).

<u>القيد الثالث</u>: حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام 2012:

يظهر من قائمة الأرباح المحتجزة للشركة التابعة للعام 2012 أن توزيعات أرباح الشركة التابعة تبلغ 40000 دينار، وبالتالي تكون حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة 32000 دينار (40000 × 80%)، وعليه يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

32000		من حــ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض
	32000	إلى حــ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)

ويلاحظ أن توزيعات الأرباح التي إستحقت للشركة القابضة قد خفضت حساب الإستثمار في الشركة التابعة نظراً لأنها تمثل استلام القابضة لجزءاً من أرباح إستثماراتها في الشركة التابعة.

وقد تم استخراج رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

100000	رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2012/1/1
80000	+ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة

(9000)	– إطفاء فروقات الأصول
(32000)	– حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة
139000	رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2012/12/31

6. إعداد القوائم المالية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك

لتوضيح كيفية تحضير القوائم المالية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك سنعرض فيما يلي الإجراءات الخاصة بذلك:

إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحّدة:

أ- يتم الحصول على قائمة الدخل لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول وإلتزامات الشركة التابعة والواجب إطفاؤها في السنة الحالية في عمود التسويات، مع ملاحظة إظهار كامل مبلغ الإطفاء الذي يخص السنة الحالية أي مجموع ما يخص الشركة القابضة والأقلية. ويظهر مبلغ الإطفاء في حالة زيادة القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة عن القيمة الدفترية في الجانب المدين من عمود التسويات، في حين يظهر الفرق في الجانب الدائن في حالة زيادة القيمة الدفترية عن القيمة العادلة للأصل. وتعامل الإلتزامات بشكل عكسي.

ب-يتم إلغاء حساب أرباح الإستثمارات في الشركة التابعة والظاهر في قائمة دخل الشركة القابضة عن طرق جعله مديناً في عمود التسويات.

ج- في حالة كون نسبة تملك القابضة لأسهم الشركة التابعة تقل عن 100%، فإن جزءاً من أرباح الشركة التابعة يعود للأقلية، لذا يتم إظهار حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة في الجانب المدين من عمود التسويات ليتم طرحه من قيمة الربح الظاهرة في عمود قائمة الدخل الموحّدة. ويتم إحتساب حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة فيتم كما هو موضح في الجدول رقم (3) التالي:

الجدول رقم (3)
حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة

20000	إجمالي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة (100000 × 20%)
(1200)	يطرح صافي حصة الأقلية من إطفاءات الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية لأصول الشركة التابعة (انظر الجدول رقم 1)
18800	صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة

د-يتم جمع بنود الإيرادات والمصاريف الظاهرة في قائمة دخل الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود قائمة الدخل الموحّدة مع الأخذ بالإعتبار للقيم الظاهرة في عمود التسويات.

وبناءً على ما سبق تظهر قائمة الدخل الموحّدة على النحو التالي:

قائمة الدخل الموحّدة عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	التسويات مدين	التسويات دائن	الموحّدة
المبيعات	500000	300000			800000
يطرح تكلفة المبيعات	(300000)	(150000)	7000		(457000)
مجمل الربح	200000	150000			343000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(60000)	(50000)	4200	1000	(113200)
صافي ربح العمليات	140000	100000			229800
أرباح الإستثمار في التابعة	71000		71000		000
صافي الربح العام	211000				
حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة			18800[8]		(18800)
صافي الربح	211000	100000	101000	1000	211000

ويلاحظ من قائمة الدخل الموحّدة أعلاه ما يلي:

أ- تم في عمود التسويات إثبات الجزء المطفأ من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة والذي يخص السنة الحالية، والمتمثل في الجزء المتعلق بالبضاعة (7000)، حيث أثبت بالجانب المدين لزيادة تكلفة المبيعات. أما الإنخفاض في الشهرة (4200 دينار) فقد أثبتت بالجانب المدين أيضاً مما أدى إلى زيادة قيمة المصاريف. وأخيراً أثبت فرق إهتلاك الآلات (1000 دينار) بالجانب الدائن من عمود التسويات مما خفض قيمة إجمالي المصاريف.

ب-تم إلغاء أرباح الإستثمار في الشركة التابعة لمنع الإزدواجية في عمود الموحّدة.

ج- تم إثبات حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة في الجانب المدين من عمود التسويات، ليتم طرحه من صافي الربح بعمود الموحّدة. ويطرح حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة نظراً لأن صافي الربح الظاهر بالموحّدة يمثل ما يخص القابضة فقط.

ويجب أن يتساوى صافي ربح التابعة مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن في عمود التسويات.

[8] من جدول رقم (6)

إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة

كما هو معروف فإن قائمة الأرباح المحتجزة تظهر بالعادة على النحو التالي:

قائمة الأرباح المحتجزة	
أرباح محتجزة في بداية العام	×××
+ أرباح العام	×××
– توزيعات الأرباح	(×××)
أرباح محتجزة في نهاية العام	×××

أما بالنسبة لإجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة فتتم على النحو التالي:

أ- يتم إلغاء أرباح محتجزة أول المدة لدى الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحّدة هو رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة في بداية العام.

ب- يتم إلغاء أرباح العام للشركة التابعة بالكامل وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحّدة هو أرباح العام للشركة القابضة.

ج- يتم إلغاء توزيعات الأرباح لدى الشركة التابعة بإظهار القيمة الخاصة به في الجانب الدائن من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحّدة هو مقدار توزيعات الأرباح لدى الشركة القابضة. أما عن سبب إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة فيعود إلى إعتبار ما يخص الشركة القابضة من هذه التوزيعات تمثل توزيعات داخلية لم يقبضها مساهمو الشركة القابضة، كما يتم إلغاء الجزء الخاص بالأقلية أيضاً.

د- يتم جمع بنود قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود الموحّدة مع الأخذ بالإعتبار القيم الظاهرة في عمود التسويات.

وبناءً على ما سبق تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة للعام 2012 على النحو التالي:

قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة في 2012/12/31

البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية	التسويات مدين	التسويات دائن	الموحّدة
أرباح محتجزة 1/1	50000	20000	20000		50000
أرباح العام	211000	100000	101000	1000	211000
– توزيعات أرباح	(120000)	(40000)		32000 8000+	(120000)
أرباح محتجزة 12/31	141000	80000	121000	41000	141000

ويلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة أعلاه ما يلي:

أ- تم إلغاء رصيد أرباح محتجزة في 1/1 لدى الشركة التابعة بجعله مدين.

ب-تم نقل أرباح العام والتسويات الخاصة بها كما ظهرت بقائمة الدخل (السطر الأخير من قائمة الدخل).

ج- تم إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة بجعلها دائنة بعمود التسويات.

د- في حالة إتباع طريقة الملكية تتساوى الأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة مع الأرقام الظاهرة في عمود الموحّدة في القائمة، كما يجب أن يتساوى رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة التابعة في نهاية العام مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن من عمود التسويات.

إجراءات إعداد قائمة المركز المالي الموحّدة

يتم إعداد الميزانية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك بشكل مشابه لإجراءات إعداد الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة مع وجود بعض الإختلافات. وفيما يلي الإجراءات الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك:

أ- يتم الحصول على ميزانية كلاً من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول وإلتزامات الشركة التابعة وذلك برصيد الفروقات في بداية الفترة. وبالمقابل يتم إظهار قيم إطفاء فروقات الأصول والإلتزامات الخاصة بالسنة الحالية في عمود التسويات وبالجانب الآخر لمكان ظهور قيمة الفروقات في بداية الفترة وذلك بهدف تخفيض رصيد تلك الفروقات. ففي حالة البضاعة والتي تم إظهار الفروقات الخاصة بها في بداية الفترة في الجانب المدين من عمود التسويات (10000 دينار) نظراً لأن القيمة العادلة للبضاعة تزيد عن القيمة الدفترية، يتم إظهار الجزء المطفأ من فرق البضاعة والخاص بالسنة الحالية والبالغ 7000 دينار في الجانب الدائن من عمود التسويات، وبالتالي فإن ما ينقل إلى عمود الموحّدة هو باقي رصيد الفرق غير المطفأ (3000 دينار).

ب-يتم حذف حساب الإستثمار في الشركة التابعة حيث يجعل دائناً بعمود التسويات، ويتم في الفترات التالية للتملك حذف حساب الإستثمار في الشركة التابعة على مرحلتين حيث يحذف رصيد الإستثمار في الشركة التابعة في بداية الفترة ثم يحذف التغير الذي طرأ عليه خلال العام بالمرحلة الثانية.

ج- يتم حذف حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة وهي حساب رأس المال ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة بجعلها مدينة في عمود التسويات، ليظهر في عمود الموحّدة قيم حقوق الملكية للشركة القابضة فقط.

د- يتم إظهار قيمة الحقوق غير المسيطر عليها بالجانب الدائن من عمود التسويات، حيث يتم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها على مرحلتين الأولى تمثل الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة والثانية التغير الذي طرأ على الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة. ويمثل التغير في الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة بعد خصم مبلغ الإطفاء الذي يخص الأقلية مطروحاً منه حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة.

وبناء على ما سبق تظهر الميزانية الموحّدة في 2012/12/31 على النحو التالي:

الميزانية الموحّدة كما في 2012/12/31

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات مدين	التسويات دائن	الموحّدة
النقدية	60000	37000			97000
ذمم مدينة	38000	45000			83000
بضاعة	149000	55000	10000	7000	207000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	32000			32000	00
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	139000			100000 39000	00
المعدات بالصافي	58000	60000	1000	5000	114000
أراضي	60000	65000	5000		130000
الشهرة			28000	4200	23800
مجموع الأصول	**536000**	**262000**			**654800**
<u>المطلوبات</u>					
ذمم دائنة	135000	82000			217000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	120000	40000	32000		128000
<u>حقوق الملكية</u>					
رأس المال	120000	50000	50000		120000
رأس المال الإضافي	20000	10000	10000		20000
أرباح محتجزة	141000	80000	80000		141000
				18000	28800

الحقوق غير المسيطر عليها				10800[9]	
مجموع حقوق الملكية	281000	140000			
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**536000**	**262000**	216000	216000	**654800**

ويلاحظ من الميزانية أعلاه ما يلي:

أ- تم إلغاء توزيعات أرباح مستحقة القبض لدى القابضة وتخفيض توزيعات أرباح مستحقة الدفع لدى التابعة كونهما تمثلان مديونية متبادلة بين الشركتين.

ب-تم زيادة قيمة البضاعة بمقدار 10000 دينار وهي تمثل رصيد الفرق بالبضاعة في بداية العام، كما تم تخفيض البضاعة بقيمة 7000 دينار وذلك بالجزء الخاص بالبضاعة المباعة خلال العام.

ج- تم إلغاء رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة بالكامل، وقد تم الإلغاء بخطوتين، حيث تم في البداية إلغاء رصيد الإستثمار في بداية الفترة الحالية والبالغ 100000 دينار، ثم تم إلغاء التغير الذي طرأ على حساب الإستثمار خلال العام والبالغ 39000 دينار.

د- تم إثبات زيادة رصيد الأراضي لدى الشركة التابعة بمقدار الفرق في بداية العام والبالغ 5000 دينار.

ه- تم تخفيض فرق المعدات الموجود لدى الشركة التابعة في بداية العام بمبلغ 5000 دينار، ثم تم إطفاء جزءاً من الفرق والبالغ 1000 دينار.

و- تم إثبات الشهرة والناتجة عن تملك أسهم التابعة والتي بلغ رصيدها في بداية العام 28000 دينار، ثم تم تخفيض قيمة الشهرة بمقدار الإنخفاض بقيمتها والذي يخص العام الحالي (4200 دينار).

ز- تم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها في صافي أصول الشركة التابعة، حيث أثبت الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة (18000 دينار)، وأضيف إليها مقدار التغير الذي طرأ على صافي الحقوق غير المسيطر عليها خلال العام (10800 دينار).

ح- تم إلغاء بنود حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بالكامل.

[9] صافي حصة الأقلية من أرباح التابعة 18800-حصة الأقلية من توزيعات التابعة 8000 = 10800 دينار

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يتم عرض الحقوق غير المسيطرة (الأقلية) في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن:

أ- المطلوبات غير المتداولة
ب- بند منفصل في حقوق الملكية
ج- بين المطلوبات المتداولة وحقوق الملكية
د- المطلوبات المتداولة

2. أي من البنود التالية ليس ضمن الشروط الواجب توفرها لإعفاء المنشأة من إعداد القوائم المالية الموحدة:

أ- المنشأة الأم هي شركة تابعة مملوكة بالكامل لمنشأة أخرى
ب- أن أدوات الدين الصادرة للمنشأة الأم أو حقوق الملكية لها غير متداولة في سوق الأوراق المالية
ج- أن تقوم المنشأة الأم النهائية بإعداد قوائم مالية موحدة متوفرة للإستخدام العام وممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
د- أن المنشأة قيد إيداع بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية لإصدار سندات

3. لا يجوز إعداد قوائم مالية موحدة إذا كان الإستثمار في الشركة مؤقتاً وسيتم التخلص منه خلال:

أ- 18 شهر
ب- 6 شهور
ج- 12 شهر
د- المدة التي تحددها إدارة الشركة القابضة

4. إذا ما تم استخدام طريقة التملك (الحيازة) في حالة السيطرة (القابضة والتابعة)، فعند توزيع الأرباح من الشركة التابعة يجب أن تعالج الأرباح الموزعة في دفاتر الشركة الأم (القابضة) بإعتبارها:

أ- إيرادات
ب- إيرادات مؤجلة توزع على مدة التملك
ج- تخفيض لقيمة الإستثمار في الشركة التابعة
د- ضمن حقوق الملكية كدخل شامل آخر

5. في 2014/1/1 تملكت الشركة (س) 70% من صافي أصول الشركة (ص) وذلك مقابل إصدار أسهم لمالكي (ص) عددها 200000 سهم، القيمة الإسمية للسهم 1 دينار، والقيمة العادلة بتاريخ التملك 3 دنانير للسهم. حققت الشركة (ص) خلال عام 2014 أرباح قدرها 230000 دينار وزعت منها نقداً 120000 دينار. فإن رصيد استثمار الشركة (س) في الشركة التابعة (ص) يصبح بطريقة حقوق الملكية:

أ- 677000 دينار
ب- 761000 دينار
ج- 277000 دينار
د- 710000 دينار

6. قامت الشركة الماسية بتملك 80% من أسهم الشركة الشرقية مقابل 80000 دينار، علماً بأن القيمة العادلة لأصول الشركة الشرقية 120000 دينار وإلتزاماتها 50000 دينار. كما كانت القيمة الدفترية لأصول الشركة الشرقية 100000 دينار. بموجب طريقة التملك (الحيازة) فإن الشهرة ستظهر في القوائم المالية الموحدة للشركة الماسية عند التملك بمبلغ:

أ- 10000 دينار
ب- 24000 دينار
ج- 40000 دينار
د- لا شيء مما ذكر

7. عندما تزيد الخسارة عن قيمة الحقوق غير المسيطرة في حقوق الشركة التابعة فإن الزيادة في الخسارة يتم أخذها على النحو التالي:

أ- ضمن حقوق الأكثرية
ب- ضمن حقوق الأكثرية إلى الحد الذي يكون للحقوق غير المسيطر عليها إلتزامات ملزمة ولها القدرة على زيادة الإستثمار لتغطية الخسارة
ج- ضمن حقوق الملكية للشركة الأم
د- ضمن حقوق الملكية للشركة الأم والحقوق غير المسيطر عليها

8. تملك الشركة الأم (س) 60% من أسهم الشركة التابعة (ص)، وفي 2013/12/31 قامت (س) ببيع الحصة الأكبر من ذلك الإستثمار، حيث بلغت نسبة التملك بعد عملية البيع 15% من أسهم (ص)، وقررت (س) المتاجرة بتلك الأسهم من ذلك التاريخ. يتم معالجة أثر فقدان السيطرة كما يلي:

أ- إثبات الحصة الباقية في الشركة (ص) بالقيمة الدفترية لها وتطبيق (IFRS 9)
ب- إثبات الحصة الباقية في الشركة (ص) بالقيمة العادلة لها وتطبيق المعيار (IFRS

في الفترات التالية، مع إستبعاد حساب الإستثمارات في الشركة التابعة من الميزانية الموحدة

9) في الفترات التالية مع إستبعاد حساب الإستثمارات في الشركة التابعة من الميزانية الموحدة

ج- إثبات الحصة الباقية في الشركة (ص) بالقيمة الدفترية لها وتطبيق (IFRS 9) في الفترات التالية، مع عدم إستبعاد حساب الإستثمارات في الشركة التابعة من الميزانية الموحدة

د- (أ) و (ب) صحيحتان

9. تمتلك المنشأة (س) ما نسبته 50% من أسهم حقوق التصويت للمنشأة (ص). ويتألف مجلس الإدارة من ستة أعضاء؛ تعين المنشأة (س) ثلاثة منهم وتقوم الشركة (ص) بتعيين الأعضاء الثلاثة الآخرين. وينحصر دوماً الصوت المرجِّح بالمدراء الذين يتم تعيينهم من قبل المنشأة (س). فهل تسيطر المنشأة (س) على المنشأة (ص):

أ- لا، حيث يتم تجزئة السيطرة بالتساوي بين المنشأتين (س) و (ع)

ب- نعم، حيث تمتلك المنشأة (س) ما نسبته 50% ويكون لديها الصوت المرجِّح في إجتماعات مجلس الإدارة في حال لم يكن هناك قرار إجماع بالأغلبية

ج- لا، حيث تمتلك المنشأة (س) ما نسبته 50% فقط من أسهم المنشأة وليس لديها بالتالي أية سيطرة

د- لا، إذ يمكن ممارسة السيطرة فقط من خلال سلطة التصويت، وليس من خلال الصوت المرجِّح

10.يتطلب المعيار الدولي رقم (10) من جميع المنشآت عرض قوائم مالية موحدة بإستثناء:

أ- المنشأة الإستثمارية التي تمتلك شركة تابعة وتقدم خدمات ذات صلة بالأنشطة الإستثمارية للمنشأة الإستثمارية

ب- خطط منافع ما بعد التوظيف وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي (19) "منافع الموظفين"

ج- المنشأة الإستثمارية

د- (ب) و (ج) صحيحتان

التمرين الثاني:

في 2012/1/1 تملكت الشركة (س) 60% من صافي أصول الشركة (ص) وفقاً لطريقة الحيازة (الشراء) بكلفة قدرها 400 ألف دينار وأصبحت الشركة (ص) شركة تابعة، وقد قدرت صافي أصول الشركة (ص) بقيمها العادلة بتاريخ التملك بمبلغ 500 ألف دينار وبالقيمة الدفترية 150 ألف دينار، فإذا حققت الشركة (ص) خلال عام 2012 أرباحاً صافية قدرها 100 ألف دينار ووزعت منها على المساهمين (40) ألف دينار وبلغ قسط إطفاء فروقات إعادة التقييم للأصول المشتراة المخصصة لعام 2012، 15 ألف دينار. ويتم استخدام طريقة حقوق الملكية.

المطلوب:

1. احسب الشهرة التي ستظهر في الميزانية كما في 2012/1/1.
2. احسب رصيد حساب الإستثمار في دفاتر الشركة (س) في 2012/12/31.

التمرين الثالث:

في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) 80% أسهم الشركة (ص) بسعر 20000 دينار نقداً. وقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. واتبعت الشركة طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ص). علماً بأن القيمة العادلة لأصول الشركة (ص) بذلك التاريخ كانت كما يلي:

الذمم المدينة 4000 دينار، البضاعة 6000 دينار، المعدات والأجهزة 9000 دينار، ذمم دائنة 5000 دينار.

المطلوب: إستكمل ورقة العمل التالية لإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص) كما في 2012/1/1.

البيان	القابضة (س)	التابعة (ص)	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	2000	1000			
ذمم مدينة	8000	5000			
بضاعة	6000	4000			
معدات وأجهزة	14000	5000			
الشهرة					
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	20000				
مجموع الأصول	**50000**	**15000**			
ذمم دائنة	8000	6000			

رأس المال	30000	7000			
أرباح محتجزة	12000	2000			
حقوق الأقلية					
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**50000**	**15000**			

التمرين الرابع:

عدد الشروط الواجب توفرها حتى تعفى الشركة الأم من إعداد قوائم مالية موحدة مع شركاتها التابعة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
الإجابة	ب	د	ج	ج	أ	ب	د	ب	ب	د

إجابة التمرين الثاني:

1. الشهرة = 400000 – 60% × 500000
= 100000 دينار

2. وقد تم إستخراج رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

400000	رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2012/1/1
60000	+ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة 100000×60%
(15000)	– إطفاء فروقات الأصول
(24000)	– حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة 40000×60%
421000	رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2012/12/31

إجابة التمرين الثالث:

الشهرة = 20000 –(1000+4000+6000+9000–5000)×80%
= 20000 – 12000 = 8000 دينار

البيان	القابضة (س)	التابعة (ص)	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	2000	1000			3000
ذمم مدينة	8000	5000		1000	12000
بضاعة	6000	4000	2000		12000
معدات وأجهزة	14000	5000	4000		23000
الشهرة			8000		8000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	20000			20000	0
مجموع الأصول	**50000**	**15000**			**58000**
ذمم دائنة	8000	6000	1000		13000
رأس المال	30000	7000	7000		30000
أرباح محتجزة	12000	2000	2000		12000
حقوق الأقلية				3000	3000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**50000**	**15000**	24000	24000	**58000**

إجابة التمرين الرابع:

تعفى الشركة الأم من إعداد قوائم مالية موحدة في حالة تحقق الشروط التالية مجتمعة:

1) إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو مملوكة جزئياً لشركة أخرى ووافق بقية المالكين للشركة (الأقلية) على عدم إعداد قوائم المالية موحدة.

2) إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي أو خارجي.

3) إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية.

4) إذا كانت الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

محور: دمج الأعمال

الفصل السادس عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (27)

القوائم المالية المنفصلة

Separate Financial Statements

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (27).
3. التعرف على وتوضيح المعالجة المحاسبية للإستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عندما تقوم الشركة الأم بإعداد قوائم مالية منفصلة.
4. بيان المعالجة المحاسبية للعوائد المتحققة من الإستثمارات في الشركات التابعة في القوائم المالية المنفصلة.
5. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة".

1. مقدمة

يتضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (27) متطلبات خاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الإستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية منفصلة. وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في شهر مايو 2011 المعيار رقم (27) باسم "القوائم المالية المنفصلة" المعدل عن النسخة السابقة، حيث كان مسمى هذا المعيار "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، وتم نقل متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) المعنون بإسم "القوائم المالية الموحدة" ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول إعتباراً من 2013/1/1.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح للإستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية منفصلة.

3. التعريفات Definitions

القوائم المالية الموحّدة Consolidated Financial Statements

القوائم المالية لمجموعة شركات والتي يتم بها عرض الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة وكأنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.

المجموعة A Group

هي الشركة القابضة وكافة المشاريع التابعة لها.

المنشأة التابعة A Subsidiary

عبارة عن منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى.

القوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements

- هي القوائم المالية التي تعرضها الشركة الأم (المستثمر الذي يسيطر على الشركة التابعة) أو المستثمر الذي يمارس سيطرة مشتركة (مشاريع مشتركة) أو تأثير هام على جهة مستثمر بها (الشركات الزميلة)، والتي يتم فيها محاسبة الإستثمارات بسعر التكلفة أو وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) "الأدوات المالية".

- القوائم المالية المنفصلة هي تلك القوائم المعروضة بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة أو بالإضافة إلى القوائم المالية التي يتم فيها محاسبة الإستثمارات في المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية. ولا يتعين إرفاق القوائم المالية المنفصلة بتلك القوائم.
- إن القوائم المالية التي تُطبق فيها طريقة حقوق الملكية هي ليست قوائم مالية منفصلة. وعلى نحو مشابه، فإن القوائم المالية للمنشأة التي لا يكون لها شركة تابعة أو منشأة زميلة أو حصة مشارك في مشروع مشترك هي ليست بيانات مالية منفصلة.
- إن الشركة الأم المعفاة بموجب (IFRS 10) من التوحيد أو المعفاة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (28) من تطبيق طريقة حقوق الملكية يمكن أن تعرض القوائم المالية المنفصلة كبياناتها المالية الوحيدة.
- إن المنشأة الإستثمارية، التي يتوجب عليها طوال الفترة الحالية وخلال جميع الفترات المقارنة المعروضة تطبيق الإستثناء من توحيد جميع شركاتها التابعة وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10)، تعرض بيانات مالية منفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة.

4. نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار في:

1. المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والمنشآت الزميلة عندما تختار الشركة الأم أو تلزمها أنظمة محلية عرض قوائم مالية منفصلة.
2. لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي المنشآت الواجب عليها إعداد قوائم منفصلة، وإنما يطبق على المنشآت التي تعد قوائم منفصلة تتوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs).

5. إعداد القوائم المالية المنفصلة Preparation of Separate Financial Statements

أ. عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة، فإن على الشركة القابضة محاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة في قوائمها المالية المنفصلة بإحدى الطريقتين التاليتين:

1. التكلفة. أو
2. بموجب للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).

ويتم تطبيق أي من الطريقتين السابقتين على كل فئة من الإستثمارات.

ب.إذا اتبعت الشركة طريقة التكلفة وقررت الشركة لاحقاً تصنيف الإستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة كإستثمارات محتفظ بها للبيع (أو إدراجها في

مجموعة التصرف Disposal Group المحتفظ بها للبيع) عندها يتم محاسبة هذه الإستثمارات بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

ج. أما إذا اتبعت الشركة طريقة المحاسبة عن تلك الإستثمارات بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9) فإنها تستمر بتطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (9) حتى عندما يتوقف تصنيف الإستثمار عن كونه شركة تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة وأصبح محتفظ به للبيع.

د. إذا إختارت المنشأة قياس إستثماراتها في الشركات الزميلة أو المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) وذلك وفق متطلبات الفقرة (18) من معيار المحاسبة الدولي رقم (28) المعدل عام 2011 (فإنه يجب عليها محاسبة تلك الإستثمارات بنفس الطريقة في قوائمها المالية المنفصلة أيضاً.

ه. في حال توجب على الشركة الأم وفقاً للفقرة (31) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10) (المنشآت الإستثمارية) قياس إستثمارها في شركة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9)، فإنه يتعين عليها أيضاً محاسبة إستثماراتها في الشركة التابعة بنفس الطريقة المتبعة في بياناتها المالية المنفصلة.

و. عندما تتوقف الشركة الأم عن كونها منشأة إستثمارية أو عندما تصبح منشأة إستثمارية، فإنه يتعين عليها محاسبة التغيير من التاريخ الذي حدث فيه التغيير في الوضع على النحو التالي:

1. **عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة إستثمارية، فإنه يتعين عليها:**

- محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة بسعر التكلفة. ويجب إستخدام القيمة العادلة للشركة التابعة في تاريخ التغيير في الوضع على أنها التكلفة المفترضة في ذلك التاريخ؛ أو
- الإستمرار في محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة وفقاً للمعيار (IFRS 9).

2. **عندما تصبح المنشأة هي منشأة إستثمارية**، يتعين عليها محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار (IFRS 9). ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ المسجل السابق للشركة التابعة وقيمتها العادلة في تاريخ التغيير في وضع المستثمر على أنه ربح أو خسارة في حساب الأرباح أو الخسائر. ويُعامل المبلغ التراكمي لأي تعديل للقيمة العادلة مُعترف به سابقاً في الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه الشركات التابعة كما لو أن المنشأة الإستثمارية قد تصرفت بهذه الشركات التابعة في تاريخ التغيير في الوضع.

ز. توزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة:

يجب على المنشأة الإعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة في الأرباح والخسائر (بيان الدخل) في قوائمها المالية المنفصلة عندما يثبت الحق

القانوني لها بتلك التوزيعات، وهو في الأردن مثلاً تاريخ مصادقة الهيئة العامة للشركات المستثمر بها على تلك التوزيعات.

6. متطلبات الإفصاح Discloures

أ. يجب على المنشأة الإلتزام بجميع متطلبات الإفصاح الواردة في معايير الإبلاغ المالي الدولية ذات العلاقة بإعداد البيانات المالية عند إعداد القوائم المالية المنفصلة.

ب. عندما تختار المنشأة عدم إعداد قوائم مالية موحدة بموجب الإعفاء الوارد بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة" وإعداد قوائم مالية منفصلة، فإنه يتوجب عليها الإفصاح في قوائمها المالية المنفصلة عما يلي:

1. أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة وأنه تم استخدام الإعفاء من عملية التوحيد. كما يتوجب الإفصاح عن اسم وبلد التأسيس ومقر الإقامة للمنشأة (الأم أو أية منشأة وسيطة) والتي أعدت بياناتها المالية الموحدة الممتثلة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية المعدة للاستخدام العام، والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك البيانات المالية الموحدة.
2. قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الإسم وبلد التأسيس والمقر ونسبة حصة الملكية وإذا كان هناك إختلاف في نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها.
3. وصف الأسلوب المستخدم لحساب الإستثمارات في الفقرة (2).

ج. الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة (عدا الواردة في ب سابقاً) أي التي لم تعفى من إعداد قوائم مالية موحدة أو المستثمر في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة أو المستثمر في شركة زميلة:

- حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة وأسباب إعداد تلك القوائم إن لم يتطلبها القانون.
- قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الإسم وبلد التأسيس، والموقع ونسبة حصة الملكية، وحقوق التصويت إذا كانت مختلفة عن حصة الملكية، وبيان الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن هذه الإستثمارات.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إن المعالجة المحاسبية للإستثمار في شركة تابعة عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة يتم بموجب:

أ- طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل
ب- المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (10)
ج- طريقة التكلفة أو المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9)
د- طريقة الملكية

2. يجب إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة الحالات التالية:

أ- عندما تختار المنشأة عرض قوائم منفصلة
ب- إذا تطلبت الأنظمة والتشريعات المحلية عرض قوائم منفصلة
ج- يجب عرض القوائم المالية المنفصلة كلما تم عرض قوائم موحدة
د- (أ) و (ب) صحيحتان

3. يجب على الشركة الأم الإعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركات التابعة في قوائمها المالية المنفصلة:

أ- عندما يثبت الحق القانوني لها بتلك التوزيعات
ب- عند إقرار مجلس الإدارة لهذه التوزيعات
ج- عند الإستلام النقدي لتلك التوزيعات
د- عند إعداد القوائم المالية الموحدة

4. تتبع شركة طريقة المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة (ص) بموجب (IFRS 9) في القوائم المالية المنفصلة. إذا توقفت الشركة عن تصنيف الإستثمار عن كونه شركة تابعة وأصبح محتفظ به للبيع فإنها تعالج الإستثمار في (ص):

أ- تستمر بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9)
ب- تطبيق محاسبة هذه الإستثمارات بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5)
ج- بالتكلفة
د- (ب) أو (ج)

5. القوائم المالية للمنشأة التي لا يكون لها شركة تابعة أو منشأة زميلة أو حصة مشارك في مشروع مشترك تسمى:

أ- قوائم مالية منفصلة
ب- ليست قوائم مالية منفصلة
ج- قوائم مالية موحدة
د- قوائم مالية مجمعة

6. عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة إستثمارية، فإنه يتعين عليها:

أ- محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة بسعر التكلفة. ويجب إستخدام القيمة العادلة للشركة التابعة في تاريخ التغيير في الوضع على أنها التكلفة المفترضة في ذلك التاريخ
ب- الإستمرار في محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة وفقاً للمعيار (IFRS 9)
ج- محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة بالتكلفة
د- (أ) أو (ب)

التمرين الثاني:

إذا تحولت الشركة (س) وهي شركة أم تجارية إلى شركة إستثمارية. وضّح كيفية محاسبة الشركة (س) للإستثمارات في الشركات التابعة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6
الإجابة	ج	د	أ	أ	ب	د

إجابة التمرين الثاني:

عندما تصبح المنشأة هي منشأة إستثمارية، يتعين عليها محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار (IFRS 9). ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ المسجل السابق للشركة التابعة وقيمتها العادلة في تاريخ التغيير في وضع المستثمر على أنه ربح أو خسارة في حساب الأرباح أو الخسائر. ويُعامل المبلغ التراكمي لأي تعديل للقيمة العادلة مُعترف به سابقاً في الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه الشركات التابعة كما لو أن المنشأة الإستثمارية قد تصرفت بهذه الشركات التابعة في تاريخ التغيير في الوضع.

محور: دمج الأعمال

الفصل السابع عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (28)

الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

Investments in Associates and Joint Ventures

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (28): "الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي رقم (28).
3. بيان الحالات الواجب فيها استخدام طريقة حقوق الملكية، وتوضيح التطبيقات المتعلقة بالإعتراف بالتغيرات في حساب الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
4. تحديد الحالات التي لا يتم استخدام المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بإستخدام طريقة حقوق الملكية.
5. توضيح لكيفية معالجة الخسائر في انخفاض قيمة الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
6. توضيح كيفية معالجة حصة الشركة المستثمرة من خسائر الشركة المستثمر بها في حالة كون تلك الخسائر تفوق قيمة رصيد حساب الإستثمار المسجل في سجلات الشركة المستثمرة.
7. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (28).

1. مقدمة

تختلف المعالجة المحاسبية للإستثمارات المالية في الأسهم بإختلاف نسبة تملك الشركة المستثمرة في أسهم الشركة المستثمر بها، حيث تقسم هذه الإستثمارات إلى ثلاث فئات رئيسة هي:

- تملك أقل من 20%، ويصنف هذا الإستثمار إلى إستثمارات للمتاجرة أو إستثمارات إستراتيجية. وفي هذا النوع من الإستثمار يكون **تأثير المستثمر محدود** على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الإستثمارات ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (39) أو ضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).
- تملك بين 20% – 50%، ويتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية، ويكون هناك **تأثير قوي** من المستثمر على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الإستثمارات ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (28).
- تملك أكثر من 50%، وهنا يكون للمستثمر **سيطرة** على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وبالتالي تنشأ علاقة قابضة وتابعة بين الشركة المستثمرة والشركة المستثمر بها، مما يتطلب إعداد قوائم مالية موحدة، وتعالج هذه الأنواع من الإستثمارات ضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10).
- وهناك إستثمارات في شركات مع مستثمرين آخرين بحيث تكون السيطرة على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها بشكل مشترك وتوافقي وتسمى الإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

يتناول المعيار المحاسبة الدولي رقم (28) المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والإستثمار الذي تكون نسبة تملك المستثمر في الشركة المستثمر بها يتراوح بين 20% – 50%، يطلق عليها في هذه الحالة بالشركة الزميلة وبالتالي يمارس المستثمر تأثير هام على القرارات التشغيلية والمالية للشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال سلطة التصويت.

ويشار هنا إلى أن متطلبات المحاسبة عن الإستثمارات في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة قد إنتقلت إلى هذا المعيار والذي يبدأ سريانه إعتباراً من 2013/1/1، حيث تم إلغاء معيار المحاسبة الدولي رقم (31) المتعلق بالمحاسبة عن الإستثمارات في المشاريع المشتركة.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر وعرض متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة على الإستثمارات في الشركات الزميلة

والمشاريع المشتركة. أما فيما يتعلق بتحديد نوع الترتيبات المشتركة للمشاريع المشتركة فهي واردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11) "الترتيبات المشتركة".

3. نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التي يكون للمستثمر تأثير هام على شركة أخرى وتسمى شركة زميلة، أو يكون للمستثمر سيطرة مشتركة على شركة أخرى وتسمى منشآت خاضعة للسيطرة المشتركة.

4. التعريفات Definitions

الشركة الزميلة An Associate

هي المنشأة التي يكون للمستثمر تأثير هام على قراراتها المالية والتشغيلية، ولكنها ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements

القوائم المالية لمجموعة شركات والتي تظهر وكأنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.

السيطرة Control

صلاحية وسلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة لتحقيق منافع من أنشطته.

التأثير الهام Significant Influence

صلاحية المشاركة والتأثير في القرارات الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.

طريقة حقوق الملكية The Equity Method

طريقة محاسبية تسجل بموجبها الإستمارات بالتكلفة عند الشراء، ثم تعدل بعد ذلك بالتغير في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد التملك وذلك عن طريق إضافة حصة المستثمر من صافي أرباح الشركة المستثمر بها، وتخفيضه بحصته في كل خسائر الشركة المستثمر بها وحصته من توزيعات الأرباح المستلمة. كما يظهر بيان الدخل للمستثمر نصيبه في نتائج أعمال (أرباح أو خسائر) المنشأة المستثمر بها. كما يعترف المستثمر بحصته من الدخل الشامل الآخر للشركة المستثمر بها بعد التملك.

القوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements

هي القوائم التي تعرضها المنشأة الأم، أو مستثمر في شركة زميلة، أو مستثمر في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، حيث يتم فيها المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة بطريقة بالتكلفة أو بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية".

السيطرة المشتركة Joint Control

عبارة عن إتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب إتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك).

5. تحديد التأثير الهام Significant Influence

يبين المعيار أن التأثير الهام ينشأ عند حيازة المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة له على 20% - 50% من حقوق التصويت في الشركة المستثمر بها، وإذا كانت نسبة الملكية أقل من 20%، يفترض أن لا يكون للمستثمر تأثير هام إلا إذا كان من الممكن إظهار هذا التأثير.

ويمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بواحدة أو أكثر من الطرق التالية:

- التمثيل في مجلس الإدارة أو هيئة إدارية مشابهة في الجهة المستثمر بها.
- المشاركة في عملية وضع السياسات بما في ذلك المشاركة في إتخاذ القرارات حول أرباح الأسهم أو التوزيعات الأخرى.
- وجود معاملات هامة بين المستثمر والمنشأة المستثمر بها.
- تبادل الموظفين الإداريين بينهما.
- تقديم معلومات فنية أساسية بين الشركتين.

يجب التحقق من وجود حقوق التصويت المحتملة على سبيل المثال، من خلال وجود خيارات شراء الأسهم أو وجود سندات أو أسهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية وما شابهها عند تقييم ما إذا كان لدى المنشأة تأثيراً هاماً. وعندما تكون حقوق التصويت المحتملة غير قابلة للممارسة حالياً فإنها لا تؤخذ في الإعتبار.

كما يمكن أن يفقد التأثير الهام عندما يفقد المستثمر صلاحية المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها، على سبيل المثال يمكن أن يحدث هذا عند خضوع الشركة الزميلة لسيطرة الحكومة أو أنظمتها نتيجة إتفاقية تعاقدية.

مثال (1)

تمتلك الشركة (س) 14% من أسهم الشركة (ص) وتعتمد الشركة (ص)، وهي شركة اتصالات، بشكل كبير على موظفي الشركة (س) كخبراء في مجال الأمور الفنية والتقنية، كما يوجد إثنان من مدراء الشركة (س) في مجلس إدارة الشركة (ص)، علماً بأن عدد أعضاء مجلس إدارة الشركة (ص) 8 أعضاء.

المطلوب: تحديد كيفية تصنيف الشركة (س) لإستثماراتها في الشركة (ص).

حل مثال (1)

رغم أن نسبة تملك الشركة (س) في الشركة (ص) هو 14%، أي لم يصل إلى 20%، إلا أن الإستثمار يتوجب أن يصنف إستثمار في شركة زميلة لسببين، أولهما أن الشركة (ص) تعتمد على الشركة (س) وبشكل كبير في مجال الأمور الفنية والتقنية. والسبب الثاني وجود تمثيل نسبي هام للشركة (س) في مجلس إدارة الشركة (ص).

6. طريقة حقوق الملكية Equity Method

1.6 تطبيق طريقة حقوق الملكية

أ. طريقة محاسبية يتم من خلالها معالجة الإستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة عند إعداد القوائم الموحدة للمستثمر كما يلي:

- عند تملك أسهم الشركة المستثمر بها، يجعل حساب الإستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة مديناً بتكلفة شراء الأسهم مضافاً إليها أية مصاريف مباشرة لإتمام الصفقة.
- خلال الفترات التالية للتملك، يعدل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن الأمور التالية:
  - مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الإستثمار مديناً بالربح ودائناً بالخسارة. ويتوجب أن يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.

- يتم تخفيض رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.
- يتم تعديل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بمقدار حصة المستثمر في التغيرات الناجمة عن بنود الدخل الشامل الأخرى[1] في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك مثل فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات.

ب. يُعترف بالأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات "التصاعدية" و"التنازلية" بين الشركة الأم (بما في ذلك شركاتها التابعة الموحدة) والمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في البيانات المالية للمنشأة فقط بمقدار حصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

ج. إن العديد من الإجراءات المناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية هي مشابهة لإجراءات التوحيد المبينة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10). وعلاوةً على ذلك، يتم أيضاً تبني المفاهيم المشمولة في الإجراءات المستخدمة في محاسبة إستملاك الشركة التابعة في محاسبة إستملاك الإستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

مثال (2)

- في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) 30% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة (ص) بمبلغ 100000 دينار، ونتيجة ذلك التملك أصبح للشركة (س) تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص). وأظهرت قائمة الدخل للشركة (ص) للعام 2012 صافي أرباح مقدارها 40000 دينار.
- في 2013/5/1 قامت الشركة (ص) بتوزيع أرباح مقدارها 10000 دينار.

المطلوب: إثبات العمليات التي تمت على حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) في دفاتر الشركة (س) بطريقة حقوق الملكية.

حل مثال (2)

أ. بتاريخ شراء أسهم الشركة (ص):

100000		من حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2012/1/1
	100000	إلى حـ/ النقدية	

[1] انظر معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية".

ب. في 2012/12/31 سيتم إثبات حصة الشركة (س) من أرباح الشركة الزميلة (ص):
(نصيب الشركة (س) من الأرباح المحققة للشركة (ص) 30% × 40000)

12000		من حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2012/12/31
	12000	إلى حـ/ إيراد الإستثمارات في شركات زميلة	

وبناءً على ما سبق سيظهر في قائمة دخل الشركة (س) للعام 2012 مبلغ 12000 دينار إيراد الإستثمارات في شركات زميلة، كما سيظهر رصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) في ميزانية الشركة (س) في 2012/12/31 بمبلغ 112000 دينار.

ج. في ضوء توزيع الشركة (ص) أرباح مقدارها 10000 دينار:
يكون نصيب الشركة (س) المستثمرة 30% أي 3000 دينار ويتم إعداد القيد التالي:

3000		من حـ/ النقدية	2013/5/1
	3000	إلى حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	

ويتم تصنيف الإستثمارات في الشركات الزميلة أو الإستثمار في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة **ضمن الأصول غير المتداولة**، ما لم يتم تصنيف تلك الإستثمارات أو جزء منها كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (5).

مثال (3) [2]

في 2011/1/1 إشترت الشركة (س) 25% من أسهم الشركة (ص) بمبلغ 100000 دينار وأصبح لها تأثير هام عليها. وبذلك التاريخ بلغت القيمة المسجلة (الدفترية) لحقوق الملكية للشركة (ص) 280000 دينار، والقيمة العادلة للمباني للشركة (ص) تزيد عن قيمتها المسجلة (الدفترية) بمبلغ 40000 دينار والعمر المتبقي للمباني 10 سنوات. في 2013/12/31 وزعت الشركة (ص) أرباح نقدية لمساهميها قيمتها 20000 دينار (بلغت حصة الشركة (س) منها 5000 دينار (20000×25%)).

وقد حققت الشركة (ص) أرباح (خسائر) كما يلي:
عام 2011: 40000 دينار أرباح

[2] Dieter Christian , Norbert Ludenbach. IFRS Essentials ; Wiley, 2013 .pp 242-244.

عام 2012:   (72000) دينار خسائر

عام 2013:   76000 دينار أرباح

علماً بأن الشركة (س) تقوم بمحاسبة إستثماراتها في الشركة الزميلة (ص) في قوائمها المالية المنفصلة بالتكلفة.

المطلوب: تحديد قيمة الشهرة المسجلة كجزء من تكلفة الإستثمار وإعداد القيود اللازمة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة (س) للأعوام 2011 -2013.

حل مثال (3)

أ. الشهرة = 100000 – (280000+40000) × 25%

= 20000 دينار وهي جزء من حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) (لا تظهر منفصلة).

ب. في 2011/1/1 يتم إثبات حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) بدفاتر المستثمر (س) بالتكلفة بمبلغ 100000 دينار. أي أن حساب الإستثمار في الشركة الزميلة يتكون مما يلي:

الشهرة	20000 دينار
تعديلات القيمة العادلة للمباني	10000 دينار
باقي مكونات الإستثمار	<u>70000 دينار</u>
المجموع	100000 دينار

ج. في 2011/12/31 تقوم الشركة (س) بتطبيق طريقة حقوق الملكية في الشركة (ص) وتعديل حساب الإستثمار بحصة (س) في أرباح (ص) وبحصتها من إطفاء إهتلاك التغير في القيمة العادلة للمباني وكما يلي:

القيمة المسجلة في 2011/1/1	100000 دينار
+ حصة الشركة (س) في أرباح (ص) (40000 × 25%)	10000 دينار
– إطفاء فرق الإهتلاك (40000 ÷10) ×25%	<u>(1000)</u>

القيمة المسجلة للإستثمار في الزميلة (ص) في 2011/12/31 = 109000 دينار

ويتم إعداد القيد التالي:

9000		من حـــ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2011/12/31
	9000	إلى حـــ/ حصة الشركة من أرباح أو خســائر الشــركة الزميلة	

د. القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الزميلة (ص) في 2012/12/31:

القيمة المسجلة للإستثمار في الزميلة (ص) في 2012/1/1 109000 دينار

+ حصة الشركة (س) في خسائر (ص) (72000 × 25%) (18000) دينار

– إطفاء فرق الإهتلاك (40000 ÷10) ×25% (1000) دينار

القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الزميلة (ص) في 2012/12/31 90000 دينار

إن نقطة البداية عند تطبيق طريقة حقوق الملكية لإعداد القوائم المالية الموحدة للفترة الحالية هو البدء برصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة عند التملك (بتكلفته الأصلية) والبالغ 100000 دينار عند كل مرة يتم تعديل حساب الإستثمار في الشركة الزميلة، وبالتالي فإن حساب الإستثمار يجب أن يظهر نهاية عام 2012 بمبلغ 90000 دينار، أي يجب تخفيضه بمبلغ 10000 دينار كما في القيد التالي:

ويتم إعداد القيد التالي:

19000		من حـــ/ حصة الشركة من أرباح أو خسائر الشـــركة الزميلة	2012/12/31
	9000	إلى حـــ/ الأرباح المحتجزة	
	10000	حـــ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	

ه. القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الزميلة (ص) في 2013/12/31:

القيمة المسجلة للإستثمار في الزميلة (ص) في 2013/1/1 90000 دينار

+ حصة الشركة س في أرباح (ص) (76000 × 25%) 19000

– توزيعات الأرباح المقبوضة من (ص) (5000)

– إطفاء فرق الإهتلاك (40000 ÷10) ×25% (1000)

القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الزميلة (ص) في 2012/12/31 **103000** دينار

ويتم إعداد القيد التالي:

3000		من حـــ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2013/12/3
5000		حـــ/ إيراد توزيعات الأرباح	
10000		حـــ/ الأرباح المحتجزة	
	18000	حـــ/ حصة الشركة من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة	

2.6 الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية
Exemptions from Applying the Equity Method

يجب على الشركة المستثمرة المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة والإستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة (المشاريع المشتركة) بإستخدام طريقة حقوق الملكية بإستثناء الحالات التالية:

أ- عندما لا يتوجب على الشركة الأم التي تملك أيضاً إستثماراً في الشركة الزميلة أو المشروع الخاضع للسيطرة المشتركة عرض القوائم المالية الموحدة بسبب الإعفاء الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10).

ب- في حالة تحقق الشروط الأربعة التالية **مجتمعة**:

1. يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئياً لمنشأة أخرى، ويتم الحصول على موافقة مالكيها الآخرين بعدم تطبيق المستثمر لطريقة حقوق الملكية.
2. لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق مالي عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي).
3. لم يقم المستثمر بإيداع، وليس في مراحل إيداع بياناته المالية لدى هيئة أوراق مالية أو أي جهة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أية فئة من الأدوات المالية في سوق مالي عام.
4. عندما تقوم الشركة القابضة النهائية أو أي شركة قابضة وسيطة للمستثمر بإعداد بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتمتثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

يمكن لمؤسسات رأس المال المشترك Venture Capital Organisation والصناديق المشتركة Mutual Fund وصناديق التأمين الإستثماري المشترك ووحدات الإئتمان أن تختار المحاسبة عن إستثماراتها في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وقياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية".

ويشار هنا إلى أن هذا المعيار وفي التعديلات التي تمت عليه والسارية المفعول إعتباراً من 2005/1/1، **لا يسمح** لأي مستثمر لا يزال له تأثير هام على إحدى الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة **بعدم تطبيق طريقة حقوق الملكية** كون الشركة الزميلة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرتها على تحويل الأموال إلى المستثمر.

7. تصنيف الإستثمار كأصول محتفظ بها للبيع Classification as Held for Sale

أ. يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة" على الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك

أو جزء منه والذي ينطبق عليه شروط التصنيف كأصول محتفظ بها للبيع. وأي جزء متبقي من الإستثمار لم ينطبق عليه شروط التصنيف كمحتفظ به للبيع يتم الاستمرار بالمحاسبة عليه **بطريقة حقوق الملكية**. وفي حال بيع الجزء المصنف كمحتفظ به للبيع فإن الشركة تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية" على الجزء المتبقي من الإستثمار، ما لم تكن الحصة الباقية بالإستثمار يمثل إستثمار في شركة زميلة أو مشروع مشترك عنده يتم الإستمرار بتطبيق طريقة حقوق الملكية.

ب. إذا لم يعد الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أو جزء منه يستوفي شروط التصنيف كأصول محتفظ بها للبيع، يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية على تلك الإستثمارات بأثر رجعي Retrospectively من تاريخ تصنيفها السابق كأصول محتفظ بها للبيع، ويجب تعديل القوائم المالية المعروضة سابقاً والتي ظهر فيها الإستثمار كمتفظ بها للبيع ليظهر الإستثمار كإستثمارات في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة.

8. التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

Discontinuing the Use of the Equity Method

يجب على المنشأة التوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية في التاريخ الذي لم يعد الإستثمار يصنف على انه إستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وكما يلي:

أ. إذا أصبحت الشركة الزميلة أو المشروع المشترك شركة تابعة، يجب على المنشأة المحاسبة عن الإستثمار في تلك الشركات بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (3) "الإندماج" ومعيار التقرير المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة".

ب. إذا كانت الحصة المتبقية في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك السابق تعتبر أصول مالية نتيجة فقدان التأثير الهام، يجب محاسبة الإستثمار بإستخدام المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9) إبتداءً من تاريخ فقدان التأثير الهام.

ويقوم المستثمر بقياس أي إستثمار تم إستبقائه في الشركة الزميلة (أي ملكية بأقل من 20% من تلك الشركة عموماً) السابقة أو المشروع المشترك السابق **بالقيمة العادلة**، ويعترف المستثمر في قائمة الدخل بأي فروقات بين القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة المستثمر بها مضافاً إليها عوائد (متحصلات) جزئية من بيع جزء من الإستثمار وبين القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك في تاريخ فقدان التأثير الهام.

أي أن أرباح أو خسائر بيع الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك – بشكل كلي أو جزئي – يعبر عنها كما يلي:

القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة التي كانت زميلة أو مشروع مشترك يضاف: متحصلات بيع جزء من الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك	×× ××
الإجمالي	××
يطرح : القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك في تاريخ فقدان التأثير الهام.	(××)
الربح (الخسارة)	××

مثال (4)

تملك الشركة الدولية 30% من أسهم الشركة الأهلية، ويبلغ رصيد الإستثمار في الشركة الزميلة بدفاتر الشركة الدولية 90000 دينار، وفي 2012/7/1 قامت الشركة الدولية ببيع ثلثي حصتها من أسهم الشركة الأهلية بمبلغ 70000 دينار. علماً بأن القيمة العادلة للحصة المتبقية في الشركة الزميلة بتاريخ 7/1 تبلغ 38000 دينار.

المطلوب: احسب الربح أو الخسارة الناجم عن التخلص من جزء من الإستثمار في الشركة الزميلة.

حل مثال (4)

أ. بما أن الشركة الدولية باعت ثلثي (66.6%) حصتها في الشركة الأهلية (الزميلة) سيؤدي إلى فقدان التأثير الهام على الشركة الأهلية، حيث أن الحصة المتبقية فيها تعادل 10% (30% – 30% × 66.6%) فإن الحصة المتبقية سيتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) وستقوم الشركة بتصنيفها كإستثمارات للمتاجرة أو معدة للبيع أو مخصصة بالقيمة العادلة كم يتطلب ذلك المعيار.

أما أرباح أو خسائر بيع جزء من الحصة في الشركة الزميلة فيتم إحتسابها كما يلي:

القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة التي كانت زميلة يضاف: متحصلات بيع جزء من الإستثمار في الشركة الزميلة	38000 70000
الإجمالي	**108000**
يطرح: القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الشركة الزميلة في تاريخ فقدان التأثير الهام	(90000)
الربح	**18000**

ويتطلب هذا المعيار (رقم 28) إظهار هذا الربح في بيان الدخل.

ب. تعتبر القيمة العادلة للحصة المتبقية في الشركة الزميلة بتاريخ فقدان التأثير الهام عليها هي القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي به كأصل مالي بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).

ج. عند التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية، يجب على المستثمر بمحاسبة كافة المبالغ المُعترف بها في قائمة الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بالإستثمار على نفس الأساس المطلوب في حال تصرف الشركة المستثمر بها (الزميلة أو المشروع المشترك) مباشرة بالأصول أو الإلتزامات ذات العلاقة. وبالتالي فإن بعض البنود الواردة في قائمة الدخل الشامل سيعترف بها في بيان الدخل، على سبيل المثال، إذا كان لدى منشأة زميلة أو مشروع مشترك فروقات صرف تراكمية تتعلق بعملية أجنبية وأوقفت المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية، تعيد المنشأة تصنيف الربح أو الخسارة المُعترف بها سابقاً في دخل شامل آخر فيما يتعلق بالعملية الأجنبية إلى حساب الأرباح أو الخسائر.

د. إذا أصبح الإستثمار في الشركة الزميلة إستثماراً في مشروع خاضع للسيطرة المشتركة Joint Venture أو العكس، تستمر المنشأة بتطبيق طريقة حقوق الملكية بعد التحول في شكل الإستثمار.

مثال (5)

– في 2010/1/1 إشترت الشركة (س) 25% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة (ص) بمبلغ 125000 دينار، ونتيجة ذلك التملك أصبح للشركة (س) تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص)، وقد بلغ رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة (ص) عند الشراء 40000 دينار.

– في 2012/1/1 قامت الشركة (س) ببيع نصف ما تمتلكه من أسهم الشركة (ص)، ونتيجة عملية البيع لم يصبح للشركة (س) تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص)، وقد بلغ رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة (ص) في 2012/1/1 مبلغ 60000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد فيما إذا كان تصنيف الشركة (س) لإستثماراتها في الشركة (ص) سيتغير نتيجة بيعها لجزء من الأسهم التي تمتلكها في الشركة (ص).
2. تحديد مقدار رصيد الإستثمار في الشركة (ص) بعد عملية البيع.

حل مثال (5)

1. يتوجب على الشركة (س) التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن إستثماراتها في الشركة (ص) نظراً لعدم وجود تأثير هام لها على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص). كما يتوجب تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) على الإستثمار في الشركة (ص) بدلاً من تصنيفه إلى إستثمار في الشركة الزميلة.

2. رصيد الإستثمار في الشركة (ص) بعد عملية البيع =

125000 دينار	رصيد 2010/1/1
5000 دينار	مقدار التغير على حساب الإستثمار (60000 – 40000) × 25%
130000 دينار	الرصيد في 2012/1/1 قبل عملية البيع
65000 دينار	الرصيد بعد عملية البيع 130000 × 50%

9. التغير في نسبة التملك في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

Changes in Ownership Interest

إذا تغيرت حصة ملكية الشركة المستثمرة في الشركة المستثمر بها، مع استمرار إتباع طريقة حقوق الملكية مثل (انخفاض حصة الشركة (س) في الشركة الزميلة (ص) من 40% إلى 30% نتيجة التخلص من جزء من الإستثمار) فإن على المنشأة إعادة تصنيف جزء من الربح أو الخسارة المُعترف بها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر إلى بيان الدخل فيما يتعلق بمقدار التخفيض في ملكية المستثمر في الشركة المستثمر بها سواء كانت زميلة أو مشروع مشترك إذا كانت تلك الأرباح أو الخسائر مطلوب إعادة تصنيفها إلى بيان الدخل في حال التصرف في الأصول والإلتزامات التي نشأ عنها دخل شامل آخر.

مثال (6)

في 2011/1/1 تملكت الشركة (س) 50% من أسهم الشركة (ص)، وخلال عام 2011 بلغت أرباح تقييم الأصول المالية المعدة لبيع (بموجب معيار (39)) للشركة (ص) 20000 دينار والتي ستظهر ضمن مكونات الدخل الشامل الآخر وضمن حقوق الملكية للشركة (ص) .

وتبلغ حصة (س) في الدخل الشامل الآخر 50% للشركة الزميلة (ص) 10000 دينار (50%×20000) لعام 2011. على إفتراض أن الشركة (س) باعت نصف حصتها في الشركة (ص).

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لحصة (س) في الدخل الشامل الآخر للشركة (ص).

حل مثال (6)

إن الشركة (ص) ما زالت شركة زميلة للشركة (س) حيث نسبة التملك أصبحت من 50% إلى 25% وهي أكثر من 20% وستستمر (س) بتطبيق طريقة حقوق الملكية على ذلك الإستثمار. أما بخصوص حصتها من الدخل الشامل الآخر فإن (س) ستحول 50% من حصتها في الدخل الشامل الآخر إلى بيان الدخل وبمبلغ 5000 دينار كونها تخلصت من نصف الإستثمار في الشركة الزميلة، وكون معيار المحاسبة (39) يتطلب تحويل رصيد الأرباح والخسائر غير المحققة من تقييم الأصول المعدة للبيع إلى بيان الدخل عند التخلص من تلك الأصول.

10. المعالجة المحاسبية عند شراء شركة زميلة وخسائر الإنخفاض في القيمة

أ. عند شراء إستثمار معين في شركة زميلة أو مشروع مشترك، يتم إعتبار الفرق بين تكلفة الإستثمار وحصة المستثمر في صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الزميلة أو المشروع المشترك وإلتزامها المحتملة كشهرة موجبة أو شهرة سالبة وذلك وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) المتعلق بإندماج الأعمال. إلا أن تلك الشهرة لا تظهر منفصلة في أي من حسابات الشركة المستثمرة أو الشركة المستثمر بها، تظهر ضمن رصيد الإستثمار المسجل في دفاتر الشركة المستثمرة. وتظهر الشهرة الموجبة عندما تكون تكلفة الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك تزيد عن صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الزميلة أو المشروع المشترك وإلتزامها المحتملة، بينما تظهر الشهرة السالبة عندما تكون تكلفة الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك تقل عن صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المستثمر بها وإلتزامها المحتملة.

مثال (7)

في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) 30% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة (ص) بمبلغ 135000 دينار، ونتيجة ذلك التملك أصبح للشركة (س) تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص)، وقد بلغت صافي القيمة العادلة لأصول الشركة (ص) بتاريخ التملك 420000 دينار، كما كان هناك إلتزامات محتملة على الشركة (ص) لم تظهر بدفاترها تبلغ 20000 دينار.

المطلوب: تحديد مقدار الشهرة الخاصة بإستثمارات الشركة (س) في الشركة (ص).

حل مثال (7)

الشهرة = 135000 – 30% (420000 – 20000)

= 135000 – 120000 = 15000 دينار شهرة موجبة.

ويلاحظ أن 30% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة (ص) بعد إستبعاد الإلتزامات المحتملة يساوي 120000 دينار، وبالتالي فإن الزيادة في تكلفة الإستثمار عن تلك القيمة تعد شهرة تظهر ضمن القيمة المسجلة لحساب الإستثمار في الشركة الزميلة.

ب. بالنسبة للشهرة الموجبة لا يتم إطفائها خلال الفترات التالية للتملك بل تبقى مثبتة ضمن القيمة المسجلة لحساب الإستثمار، أما بالنسبة للشهرة السالبة فيتم الإعتراف بها كإيراد في دفاتر الشركة المستثمرة في السنة التي جرى فيها الإستثمار وذلك ضمن حساب إيرادات الإستثمار في الشركة الزميلة وذلك عند تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة.

مثال (8)

افترض بالمثال رقم (6) أعلاه أن الشركة (س) إشترت 30% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة (ص) بمبلغ 108000 دينار بدلاً من 135000 دينار، وأن الشركة (ص) حققت صافي ربح للعام 2012 يبلغ 50000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد مقدار الشهرة الخاصة بإستثمارات الشركة (س) في الشركة (ص).
2. تحديد مقدار حصة الشركة (س) في صافي أرباح الشركة (ص) للعام 2012.
3. إثبات قيود اليومية الخاصة بما سبق في دفاتر الشركة (س).

حل مثال (8)

1. الشهرة = 108000 – 30% (420000 – 20000)

= 108000 – 120000 = 12000 دينار شهرة سالبة.

2. تحديد مقدار حصة الشركة (س) في صافي أرباح الشركة (ص) للعام 2006:

15000 دينار 12000	نصيب الشركة (س) من أرباح الشركة (ص) (50000 × 30%) إطفاء شهرة سالبة
27000	إيرادات الإستثمار في الشركة (ص)

3. إثبات قيود اليومية الخاصة بما سبق في دفاتر الشركة (س):

– قيد شراء أسهم الشركة (ص):

108000		من حـــ/ الإستثمارات في الشـــركة الزميلـــة (ص)	2012/1/1
	108000	إلى حـــ/ النقدية	

– قيد إثبات إيراد الإستثمارات في شركات زميلة:

27000		من حـــ/ الإستثمارات في الشـــركة الزميلـــة (ص)	2012/12/31
	27000	إلى حـــ/ إيراد الإستثمارات في شركات زميلة	

ج. خلال الفترات التالية للتملك، تقوم الشركة المستثمرة بمعالجة أي خسائر تدني (خسائر إنخفاض القيمة) لدى الشركة الزميلة أو المشروع المشترك عن طريق تعديل حصة الشركة المستثمرة من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشروع المشترك.

د. يتم تحديد حصة الشركة المستثمرة من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشروع المشترك عن طريق القوائم المالية المتاحة للشركة الزميلة أو المشروع المشترك، وفي حالة وجود إختلاف بين تاريخ إعداد التقارير المالية للمستثمر وتاريخ إعداد التقارير المالية للشركة المستثمر بها، يتم إعداد القوائم المالية للشركتين باستخدام تاريخ إعداد القوائم المالية للشركة المستثمرة، إلا إذا كان ذلك غير ممكن.

ه. في حال إعداد القوائم المالية للشركة المستثمرة بتاريخ مختلف عن تاريخ إعداد التقارير المالية للشركة الزميلة أو المشروع المشترك، يجب في هذه الحالة إجراء تعديلات لأي معاملات أو أحداث هامة حصلت بين تاريخ إعداد القوائم المالية للشركة الزميلة أو المشروع المشترك وتاريخ إعداد القوائم المالية للمستثمر، ويجب ألا يتجاوز الفرق بين تواريخ إعداد التقارير المالية للشركتين **مدة ثلاثة أشهر**.

و. يجب إستخدام سياسات محاسبية موحدة للمستثمر والشركة الزميلة أو المشروع المشترك، وفي حال إستخدام الشركة المستثمر بها سياسات محاسبية تختلف عن تلك التي يستخدمها المستثمر، يجب تعديل القوائم المالية الخاصة بالشركة الزميلة أو المشروع المشترك وإستخدام السياسات المحاسبية الخاصة بالمستثمر.

ز. عند تكبد الشركة الزميلة لخسائر أو المشروع المشترك، وكانت حصة الشركة المستثمرة من تلك الخسائر أكبر من قيمة رصيد حساب الإستثمار المسجل في سجلات الشركة المستثمرة، فإنه يتم إلغاء رصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بحيث يصبح (1 دينار)، ولا تعترف الشركة المستثمرة بحصتها بأي خسائر إضافية إلا إذا كان عليها إلتزام قانوني أو إستدلالية أو تسدد دفعات بالنيابة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك يتم وضع مخصص للخسائر الإضافية ويُعترف بإلتزام معين، فقط إلى الحد الذي تتكبد فيه المنشأة إلتزامات قانونية أو إستدلالية أو تسدد دفعات بالنيابة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وفي حالة وجود قرض أو إلتزام لصالح الشركة المستثمرة على الشركة الزميلة فيتم الإعتراف بالخسائر المحتملة المتعلقة بعدم قدرة الشركة الزميلة على سداد هذا القرض مع مراعاة الأولية القانونية في استلام قيمة القرض في حالة تصفية الشركة الزميلة.

فمثلاً إذا بلغ رصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) 60000 دينار في دفاتر الشركة المستثمرة (س)، وبلغت حصة الشركة (س) من الخسائر التي تكبدتها الشركة الزميلة (ص) خلال فترة معينة 70000 دينار، عندها لا تعترف الشركة (س) من تلك الخسارة إلا بمقدار رصيد الإستثمار الظاهر في دفاتر الشركة (س) البالغ 60000 دينار. وبافتراض وجود قرض للشركة (س) على الشركة (ص) يبلغ 40000 دينار، وتقدر الشركة (س) أن مقدار ما ستستلمه من القرض يبلغ 25000 دينار في حالة تصفية الشركة (ص) والتي يتوقع تصفيتها نتيجة الخسائر الكبيرة التي تكبدتها.

في هذه الحالة يتوجب على الشركة المستثمرة (س) الإعتراف بالخسائر المتوقعة عن القرض والبالغة 15000 دينار (40000 – 25000).

ح. خسائر الإنخفاض في قيمة الإستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة

عند وجود مؤشرات إنخفاض (تدني) في قيمة الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة يتم تطبيق المؤشرات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (39). ونظراً لأن الشهرة تشكل جزءاً من المبلغ المسجل في حساب الإستثمار في الشركة الزميلة ولا يعترف بها بشكل منفصل، فلا يمكن إختبار التدني في قيمتها بشكل منفصل، وتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (36) عليها. وبناء عليه، يتم إجراء إختبار تدني القيمة للمبلغ المسجل للإستثمار في الشركة الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الموجودات وذلك بمقارنة القيمة القابلة للإسترداد للإستثمار في الشركات الزميلة مع القيمة الدفترية للحساب، ويتم الإعتراف بخسارة تدني القيمة كخسارة في بيان الدخل إذا إنخفضت القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة الدفترية. وفي حالة وجود إستثمار في أكثر من شركة مستثمر بها،

يجب تقييم كل شركة على حدة فيما يخص المبلغ القابل للإسترداد لذلك الإستثمار ما لم تكن الشركة المستثمر بها غير قادرة على تحقيق تدفقات نقدية بشكل مستقل عن شركة أو شركات مستثمر أخرى بها.

مثال (9)

في 2006/12/31 إشترت الشركة (س) 40% من رأس مال الشركة (ص) مقابل 1 مليون دينار، وبذلك التاريخ كان رصيد الأرباح المدورة 2 مليون ينار وترغب الشركة (س) الإحتفاظ بالإستثمار في الشركة (ص) لفترة طويلة. تقوم الشركتان (س) و (ص) بإعداد قوائمها المالية في 12/31 من كل عام. وفيما يلي بيانات قائمة المركز المالي المختصرة للشركة (ص) في 2008/12/31:

إجمالي الأصول	8 مليون دينار
إجمالي المطلوبات	(1) مليون دينار
صافي الأصول	**7 مليون دينار**
حقوق الملكية:	
رأس مال الأسهم	1 مليون دينار
رأس مال اضافي	2 مليون دينار
الأرباح المحتجزة	4 مليون دينار

وبتاريخ 2008/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد للشركة (ص) ما قيمته 6 مليون دينار كما كانت القيمة العادلة لصافي أصول (ص) بتاريخ الشراء 5 مليون دينار.

المطلوب: ما هو المبلغ الواجب إظهاره في قائمة المركز المالي للشركة (س) في 2008/12/31 لقيمة الإستثمار في الشركة الزميلة (ص)، مع تحديد خسارة الإنخفاض (التدني) في قيمة ذلك الإستثمار إن وجد.

حل مثال (9)

القيمة الدفترية (المسجلة) الإستثمار في الشركة الزميلة في 2008/12/31

= نسبة التملك × القيم الدفترية لصافي أصول الشرك الزميلة

= 40% × 7 مليون

= 2.8 مليون دينار

أو يمكن إحتسابها بطريقة أخرى:

التكلفة	1 مليون
حصة الشركة (س) في أرباح ما بعد الشراء	0.8 مليون

= 40% × (الزيادة في رصيد الأرباح المحتجزة) = 40% (4 −2) = 0.8 مليون	
الشهرة السالبة = = (40% ×القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الشراء) – التكلفة = (40 % × 5) − 1 = 1 مليون	1 مليون
القيمة المسجلة (الدفترية) لرصيد الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) في 2008/12/31	2.8 مليون

ويتم إظهار الشهرة السالبة كأرباح في بيان الدخل في الفترة التي تم فيها شراء الإستثمار في الشركة الزميلة.

ولتحديد خسارة الإنخفاض في قيمة الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) وبموجب معيار المحاسب الدولي رقم (36) يتم مقارنة القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار بدفاتر المستثمر (الشركة (س)) مع القيمة القابلة للإسترداد للشركة الزميلة وكما يلي:

القيمة القابلة للإسترداد للإستثمار في الشركة الزميلة 30% × 6 = 1.8 مليون

القيمة الدفترية للإستثمار في الشركة الزميلة = (2.8) مليون

خسارة انخفاض القيمة 1 مليون

بما أن القيمة القابلة للإسترداد أقل من القيمة الدفترية (المسجلة) للإستثمار، فإن هناك خسارة انخفاض في القيمة تبلغ 1 مليون دينار.

ويتم إعداد القيد التالي بدفاتر الشركة المستثمرة (س):

1000000		من حـــ/ خسارة انخفاض الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2008/12/31
	1000000	إلى حـــ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	

ويتم إقفال حساب خسارة الإنخفاض في بيان الدخل.

11. المحاسبة في القوائم المالية المنفصلة

إذا كانت شركة لديها إستثمارات في شركة أو شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، فيتم في هذه الحالة محاسبة تلك الإستثمارات في القوائم المالية المنفصلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (27) المعدل

عام 2011 بحيث لا تستخدم طريقة الملكية في القياس اللاحق لقيمة الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بل يتم إستخدام أي من الطريقتين:

- التكلفة. أو
- وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) [معيار المحاسبة 39 سابقاً].

12. متطلبات الإفصاح

انتقلت متطلبات الإفصاح عن الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى".

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يظهر الإستثمار في الشركات الحليفة (التي تمارس الشركة الأم فيها تأثيراً ملموساً) في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم التي تعد بيانات مالية موحدة على النحو التالي:

أ- بطريقة الكلفة
ب- بطريقة حقوق الملكية
ج- وفقاً للمعيار الدولي رقم (9)
د- ما ورد في (أ) و (ج) أعلاه صحيح

2. واحدة مما يلي صحيحة عند التعامل مع الشهرة الناشئة من شراء شركة زميلة في القوائم المالية:

أ- يتم إطفاؤها على 20 سنة
ب- يتم اختبار انخفاض قيمتها بشكل منفرد
ج- يتم إلغاؤها من خلال بيان الدخل
د- لا يتم الإعتراف بالشهرة بشكل منفصل

3. تمتلك الشركة (س) 30% من الشركة (ص)، وقد باعت خلال عام 2013 بضاعة نقداً إلى الشركة الزميلة (ص) بمبلغ 500000 دينار وبلغت تكلفتها في سجلات الشركة (س) 400000 دينار، ولم يتم بيع أي من البضاعة حتى نهاية عام 2013.

ما هو مقدار الأرباح من المعاملة التي سيتم الإبلاغ عنها في حسابات المجموعة؟

أ- 100000 دينار
ب- 70000 دينار
ج- 300000 دينار
د- صفر

4. إذا لم يعد للمستثمر تأثير هام على الشركة الزميلة، فكيف يجب المحاسبة عن الإستثمار؟

أ- الاستمرار بمعاملته باستخدام طريقة حقوق الملكية
ب- يجب معالجته وفقاً معيار المحاسبة الدولي رقم (39)
ج- تتم المحاسبة عن الإستثمار بالتكلفة المطفأة
د- يجب المحاسبة عن الإستثمار بالتكلفة

5. يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة" على الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أو جزء منه والذي ينطبق عليه شروط التصنيف كأصول محتفظ بها للبيع.

وأي جزء متبقي من الإستثمار لم ينطبق عليه شروط التصنيف كمحتفظ به للبيع يتم معالجته كما يلي (قبل بيع الجزء المصنف كمحتفظ به للبيع):

أ- بالتكلفة
ب- كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل
ج- الاستمرار بالمحاسبة علية بطريقة حقوق الملكية
د- (أ) أو (ج)

6. كيف يتم التعامل مع الشهرة الناشئة من شراء شركة زميلة في البيانات المالية؟

أ- يتم إطفاؤها
ب- يتم إختبار إنخفاض قيمتها بشكل منفرد
ج- يتم شطبها مقابل الربح أو الخسارة
د- لا يتم الإعتراف بالشهرة بشكل منفصل ضمن المبلغ المسجل للإستثمار

7. إذا لم يعد للمستثمر تأثيراً هاماً على الشركة الزميلة، فكيف يتم معاملة الإستثمار؟

أ- يجب الإستمرار بمعاملته بإستخدام طريقة حقوق الملكية
ب- يجب معاملته وفقاً للمعيار الدولي رقم (9)
ج- يجب تجميد الإستثمار في التاريخ الذي لا يعود فيه للمستثمر تأثير هام
د- يجب معاملة الإستثمار بسعر التكلفة

8. إشترت منشأة ما حصة نسبتها 25% في منشأة أخرى بهدف بيع ذلك الإستثمار خلال 6 أشهر. وتم تصنيف الإستثمار على أنه محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5). فكيف يتم معاملة الإستثمار في نهاية السنة المالية؟

أ- يجب محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية
ب- يجب عرض الأصول والإلتزامات بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في بيان المركز المالي بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (5)
ج- يجب التعامل مع الإستثمار بموجب معيار المحاسبة الدولي (29)
د- يجب إستخدام المحاسبة بطريقة الشراء لهذا الإستثمار

9. يتم إجراء إختبار إنخفاض القيمة للإستثمار في الشركة الزميلة كما يلي:

أ- يتم إختبار كامل المبلغ المسجل للإستثمار فيما يخص إنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي (36) من خلال مقارنة مبلغه القابل للإسترداد مع مبلغه المسجل

ب- تُفصل الشهرة عن باقي الإستثمار ويتم إختبار إنخفاض قيمتها بشكل منفرد

ج- يجب مقارنة القيمة المسجلة للإستثمار مع قيمته في السوق

د- يجب تقييم المبالغ القابلة للإسترداد لجميع الإستثمارات في الشركات الزميلة معاً لتحديد ما إذا كان هناك إنخفاض قيمة على كافة الإستثمارات

10. تملك الشركة (س) 90% من الشركة (ص) وتعتبر شركة تابعة لها. كما تملك الشركة (س) 15% من الشركة (ع)، كما تملك (ص) 10% من الشركة (ع). إن الشركة (ع) تعتبر بالنسبة للشركة (س):

أ- شركة زميلة

ب- إستثمارات مالية بموجب معيار (IFRS 9)

ج- شركة تابعة

د- مشروع مشترك

التمرين الثاني:

– في 2011/1/1 إشترت الشركة (س) 40% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة (ص) بمبلغ 60000 دينار، ونتيجة ذلك التملك أصبح للشركة (س) تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص).

– أظهرت قائمة الدخل للشركة (ص) للعام 2011 أرباح مقدارها 25000 دينار.

– في 2012/3/1 قامت الشركة (ص) بتوزيع أرباح مقدارها 15000 دينار.

المطلوب: إثبات العمليات التي تمت على حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) في دفاتر الشركة (س) بطريقة حقوق الملكية.

التمرين الثالث:

تملك الشركة الدولية 40% من أسهم الشركة الأهلية، ويبلغ رصيد الإستثمار في الشركة الزميلة بدفاتر الشركة الدولية 40000 دينار، وفي 2014/7/1 قامت الشركة الدولية ببيع 30% من أسهم

الشركة الأهلية بمبلغ 45000 دينار. علماً بأن القيمة العادلة للحصة المتبقية في الشركة الزميلة بتاريخ 7/1 تبلغ 12000 دينار.

المطلوب: احسب الربح أو الخسارة الناجم عن التخلص من جزء من الإستثمار في الشركة الزميلة.

التمرين الرابع:

ما هي الحالات التي يعفى فيها المستثمر من تطبيق طريقة حقوق الملكية على الإستثمار في الشركة الزميلة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	د	ب	ب	ج	د	ب	ب	أ	أ

إجابة التمرين الثاني:

- بتاريخ شراء أسهم الشركة (ص):

60000		من حـــ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2011/1/1
	60000	إلى حـــ/ النقدية	

- في2012/12/31 سيتم إثبات حصة الشركة (س) من أرباح الشركة الزميلة (ص):
(نصيب الشركة (س) من الأرباح المحققة للشركة (ص) 40% × 25000)

10000		من حـــ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2011/12/31
	10000	إلى حـــ/ إيراد الإستثمارات في شركات زميلة	

- في ضوء توزيع الشركة (ص) أرباح مقدارها 15000 دينار:
يكون نصيب الشركة (س) المستثمرة 40%×15000 أي 6000 دينار ويتم إعداد القيد التالي:

6000		من حـــ/ النقدية	2012/3/1
	6000	إلى حـــ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	

إجابة التمرين الثالث:

القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة التي كانت زميلة يضاف: متحصلات بيع جزء من الإستثمار في الشركة الزميلة	12000 45000
الإجمالي	**57000**
يطرح: القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الشركة الزميلة في تاريخ فقدان التأثير الهام.	(40000)
الربح	**17000**

إجابة التمرين الرابع:

الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية:

يجب على الشركة المستثمرة المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة والإستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة (المشاريع المشتركة) بإستخدام طريقة حقوق الملكية بإستثناء الحالات الثلاث التالية:

أ. عندما لا يتوجب على الشركة الأم التي تملك أيضاً إستثماراً في الشركة الزميلة أو المشروع الخاضع للسيطرة المشتركة عرض القوائم المالية الموحدة بسبب الإعفاء الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10).

ب. في حالة تحقق الشروط الأربعة التالية **مجتمعة:**

1. يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئياً لمنشأة أخرى، ويتم الحصول على موافقة مالكيها الآخرين بعدم تطبيق المستثمر لطريقة حقوق الملكية.
2. لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق مالي عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي).
3. لم يقم المستثمر بإيداع، وليس في مراحل إيداع بياناته المالية لدى هيئة أوراق مالية أو أي جهة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أية فئة من الأدوات المالية في سوق مالي عام.
4. عندما تقوم الشركة القابضة النهائية أو أي شركة قابضة وسيطة للمستثمر بإعداد بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتمتثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

محور: دمج الأعمال

الفصل الثامن عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (21)
آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسية لمعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (21).
3. توضيح المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بعملية ترجمة العمليات المالية والمعاملات المالية بالعملات الأجنبية.
4. تحديد العوامل التي تؤخذ بعين الإعتبار لتحديد العملة الوظيفية.
5. بيان المعالجة المحاسبية للعمليات والأحداث المالية التي تتم بعملات أجنبية ومعالجة أثر التغير في سعر الصرف خلال الفترات التالية للعملية.
6. بيان كيفية ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية مع تحديد أسعار الصرف المستخدمة في عملية الترجمة وكيفية معالجة الفروقات الناتجة عن الترجمة.
7. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

1. مقدمة

أدت زيادة عمليات التبادل التجاري بين الدول، وسهولة حركة الأموال والسلع بين مختلف مناطق العالم، إلى زيادة حجم العمليات المتبادلة التي تتم بين الشركات في دول مختلفة من خلال عمليات الإستيراد والتصدير، كما إزداد حجم الإستثمار في الشركات التابعة الأجنبية، مما أدى إلى زيادة أهمية التعامل مع موضوع ترجمة العملات الأجنبية إلى العملة المحلية للشركة معدة التقارير المالية.

2. هدف ونطاق المعيار Objective & Scope

أ. يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية، ويبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة التقرير. وعملة التقرير هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية. وبشكل رئيسي يهدف المعيار إلى تحديد أسعار الصرف الواجب إستخدامها وتحديد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية.

ب. النطاق، يجب أن يطبق هذا المعيار في:

1. المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، بإستثناء المعاملات المشتقة (المشتقات) والأرصدة التي تندرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).
2. ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة) المتضمنة في القوائم المالية للمنشأة من خلال القوائم المالية الموحدة أو بطريقة حقوق الملكية.
3. في ترجمة نتائج أعمال المنشأة وميزانيتها إلى العملة التي تعرض بها المنشأة قوائمها المالية.

3. التعريفات Definitions

العمليات الأجنبية Foreign Operations

هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد فروع المنشأة توجد نشاطاته أو تتم في بلد آخر غير بلد المنشأة الأم أو المنشأة المالكة لتلك المنشآت.

العملة الوظيفية Functional Currency

هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل بها المنشأة وتنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها.

البنود النقدية Monetary Items

هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة وبنود الأصول والإلتزامات التي سوف يتم قبضها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد بمبالغ ثابتة مثل الذمم المدينة والدائنة، أذونات الخزينة، القروض وغيرها.

صافي الإستثمار في منشأة أجنبية Net Investment in A foreign Operation

هو حصة أو مساهمة المنشأة التي تقوم بإعداد التقرير في صافي أصول منشأة تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة.

4. البنود النقدية والبنود غير النقدية Monetary vs. Non Monetary Items

البنود النقدية هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة وبنود الأصول والإلتزامات التي سوف يتم قبضها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد بمبالغ ثابتة مثل الذمم المدينة والدائنة، أذونات الخزينة، القروض والمخصصات التي سيتم تسويتها نقداً وغيرها من البنود.

أما البنود غير النقدية فتتمثل في بنود الممتلكات والمباني والمعدات، الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة، والإستثمارات في الأسهم، والمخصصات التي سيتم تسويتها بغير النقدية مثل مخصص الضمان (الصيانة) للسلع المباعة، والمخزون لأن هذه البنود لا تمثل حقوق لاستلام نقدية من الغير.

مثال (1)

فيما يلي بعض البنود التي ظهرت في قائمة المركز المالي لشركة الوفاق كما في 2013/12/31:

- الذمم المدينة التجارية
- المخزون
- مصروف إيجار مدفوع مقدماً
- إلتزامات ضريبية مؤجلة
- الإستثمارات في الأسهم

حل مثال (1)

- الذمم المدينة التجارية: تعتبر بند نقدي لأن للمنشأة الحق باستلام نقد من الغير.
- المخزون: يعتبر بند غير نقدي حيث لا يوجد حق تعاقدي للمنشأة باستلام نقد من الغير.
- مصروف إيجار مدفوع مقدماً: يعتبر بند غير نقدي ويمثل حقوق للمنشأة بالحصول على خدمات في المستقبل (الإستئجار) ولا يوجد حق باستلام نقدية في المستقبل من طرف آخر.
- إلتزامات ضريبية مؤجلة: تعتبر بند نقدي لأنه سينتج عنها تسديد نقدية للغير.

– الإستثمارات في الأسهم: تعتبر بند غير نقدي لأنه لا يوجد حق للشركة المستثمرة بالحصول على مبلغ محدد من النقدية.

5. ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية
Translation of Foreign Currency Transactions

1.5 الإعتراف الأولي Initial Recognition

عند الإعتراف الأولي يتم إثبات المعاملات بالعملة الأجنبية بدفاتر المنشأة بالعملة الوظيفية باستخدام **سعر الصرف الفوري** في تاريخ المعاملة. ويمكن إستخدام سعر تقريبي على سبيل المثال، من خلال إستخدام متوسط السعر الأسبوعي أو الشهري، وفي حالة تذبذب أسعار الصرف بشكل كبير فلا يمكن إستخدام متوسط السعر.

2.5 القياس اللاحق – للبنود النقدية Subsequent Reporting – Monetary Items

بتاريخ قائمة المركز المالي يتم ترجمة البنود النقدية بالعملة الأجنبية (مثل ذمم مدينة بعملة أجنبية) باستخدام سعر الإقفال (الجاري) بتاريخ قائمة المركز المالي، مع الإعتراف بفروقات الترجمة في الأرباح والخسائر.

3.5 القياس اللاحق – للبنود غير النقدية Subsequent Reporting –Non Monetary Items

أ. بتاريخ قائمة المركز المالي يتم ترجمة البنود غير النقدية بالعملة الأجنبية كما يلي:

– البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخي في تاريخ المعاملة.

– البنود غير النقدية المسجلة بالقيمة العادلة تترجم بإستخدام السعر الذي كان قائماً عند قياس القيمة العادلة.

عندما يتم تطبيق التدني على بعض البنود مثل الممتلكات والمباني والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) أو بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (2). وعندما يكون هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملة أجنبية، يتم تحديد المبلغ المسجل عن طريق مقارنة ما يلي:

– التكلفة أو القيمة المسجلة (الدفترية) يتم تحويلها بسعر الصرف التاريخي بتاريخ المعاملة.

– صافي القيمة القابلة للتحقق (IAS 2) أو المبلغ القابل للإسترداد (IAS 36)، حيثما يكون ملائماً، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة (سعر الإقفال في نهاية فترة إعداد التقارير).

ب. إذا تم الإعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي في حقوق الملكية (مثل الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم إعادة تقييمها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، يتم الإعتراف أيضاً بربح أو خسارة أسعار الصرف الأجنبي في الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية). وفي المقابل، عندما يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من البند غير النقدي في حساب الأرباح أو الخسائر، يتم الإعتراف بأي فروقات ترجمة لذلك الربح أو الخسارة في حساب الأرباح أو الخسائر.

مثال (2)

في 2013/11/5 قامت شركة الوحدة وهي شركة أردنية بشراء بضاعة من شركة أوروبية بسعر 50000 يورو وتم الإتفاق على تسديد قيمة الصفقة باليورو في2014/3/6. بلغ سعر صرف اليورو مقابل الدينار الأردني على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2013/11/5	0.800
2013/12/31	0.950
2014/3/6	0.900

المطلوب: إثبات العمليات أعلاه في دفاتر الشركة الأردنية بافتراض أن عملة التقرير للشركة الأردنية هي الدينار الأردني وللشركة الألمانية اليورو.

حل مثال (2)

دفاتر الشركة الأردنية (الشركة المشترية)

شراء البضاعة (2013/11/5)		
40000		من حـــ/ المخزون
	40000	إلى حـــ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو (50000 يورو × 0.80)

تعديل أثر التغير في سعر الصرف (2013/12/31)		
7500		من حـــ/ خسائر عملات أجنبية
	7500	إلى حـــ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو (50000 يورو × (0.950 – 0.800))

وبناءً على القيد أعلاه، يتم تحميل قائمة الدخل للعام 2013 بخسائر عملات أجنبية تبلغ 7500 دينار، كما يظهر حساب ذمم دائنة عملات أجنبية يورو في قائمة المركز المالي 2013/12/31 بقيمة 42500 دينار ليعكس مقدار إلتزامات الشركة في هذا التاريخ.

تعديل أثر التغير في سعر الصرف (2014/3/6)		
2500		من حــ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو
	2500	إلى حــ/ أرباح عملات أجنبية
		(50000 يورو × (0.950 – 0.900))

يلاحظ أنه تم تعديل قيمة الذمم الدائنة عملات أجنبية بمقدار التغير في سعر الصرف بين 2013/12/31 و2014/3/6 وقد نتج عن العملية أرباح عملات أجنبية نظراً لانخفاض سعر صرف اليورو مقابل الدينار وبالتالي انخفاض إلتزامات الشركة في هذا التاريخ، وبناءً عليه ينخفض رصيد الذمم الدائنة عملات أجنبية ليصبح 45000 دينار.

سداد قيمة البضاعة (2014/3/6)		
45000		من حــ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو
	45000	إلى حــ/ نقدية عملات أجنبية/ يورو

6. ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة

Translation of Financial Statements of Foreign Operations when Preparing the Consolidation Financial Statements

1.6 تحديد العملة الوظيفية

- يتم تحديد العملة الوظيفية Functional Currency من خلال الأخذ بعين الإعتبار عوامل عديدة، وتعتبر العملة الوظيفية هي تلك العملة تولد بها المنشأة عادةً النقد وتدفع من خلالها، والتي غالباً ما يتم التعبير بها عن المعاملات والأنشطة المالية التي تقوم بها المنشأة، وتعتبر العمليات التي تتم بعملات غير العملة الوظيفية على أنها معاملات بعملة أجنبية. وهناك خمسة عوامل تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد العملة الوظيفية:

أ. أن تكون العملة تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع وتقديم الخدمات.

ب. عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمته بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها.

ج. هي العملة المؤثرة على تكاليف العمل والأجور والمواد الخام وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات لدى المنشأة.

د. هي العملة التي يتم بها تدفق وتوليد الأموال من الأنشطة التمويلية (مثل إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).

ه. العملة التي يتم بها الإحتفاظ بالمبالغ المقبوضة الناجمة عن الأنشطة التشغيلية.

وتعتبر البنود الثلاثة الأولى (أ، ب، ج) عموماً الأكثر تأثيراً في تحديد العملة الوظيفية.

- يتم محاسبة التغيير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي وليس بأثر رجعي أي بإعتباره تغير في التقديرات المحاسبية. ويجب تطبيق التغيير في العملة الوظيفية إعتباراً من التاريخ الذي حدث به.

العوامل التي تساعد في تحديد العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية (أي للشركات التابعة والزميلة والفروع وغيرها):

يجب على المنشأة معدة التقارير المالية (الأم) تحديد العملة الوظيفية لعملياتها الأجنبية (أي المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة أو الفروع)، ويتم الأخذ بعين الإعتبار العوامل التالية في تحديد العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية وما إذا كانت العملة الوظيفية الخاصة بتلك المنشآت والعمليات هي نفس عملة المنشأة معدة التقارير المالية (المنشأة الأم):

- ما إذا كانت أنشطة المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة إمتداد للمنشأة الأم (ومثال على ذلك عندما تبيع العملية الأجنبية فقط السلع المستوردة من المنشأة معدة التقارير وتسدد العوائد لها) أو أنها مستقلة عنها.
- ما إذا كانت المعاملات في المنشأة معدة التقارير تمثل نسبة مرتفعة أو متدنية من الأنشطة التشغيلية الأجنبية.
- وجود تأثير مباشر للتدفقات النقدية من أنشطة العمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة) على التدفقات النقدية للمنشأة الأم معدة التقارير. ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة معدة التقارير وما إذا كانت متاحة بسهولة للتسديد لها.

2.6 طرق ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية

يتم تحديد **طريقة ترجمة القوائم المالية** للعمليات الأجنبية (شركة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد فروع المنشأة) إعتماداً على العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية وكما يلي:

أ. إذا كانت عملة القوائم المالية للشركة الأم أو المستثمر (عملة دينار مثلاً) تختلف عن العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية (الشركة التابعة أو الزميلة أو الفرع أو المشروع المشترك) اليورو مثلاً. في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض للشركة الأم أو المستثمر باستخدام **طريقة الترجمة الجارية Current Rate Method** ويطلق عليها أيضاً طريقة سعر الإقفال Closing Rate Method.

ب. إذا كانت العمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة والفروع) تمسك حساباتها وسجلاتها بعملة (الدولار مثلاً) تختلف عن عملتها الوظيفية (اليورو مثلاً). في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملتها الوظيفية (من الدولار إلى اليورو) **باستخدام طريقة البنود النقدية وغير النقدية Monetary/ Non-monetary Method** وتسمى عادة هذه الطريقة بطريقة إعادة القياس.

وفيما يلي مثال لطرق الترجمة لشركة قابضة (أم) في الأردن ولديها شركة تابعة في دولة الإمارات العربية:

العملة الوظيفية للشركة التابعة هي الدرهم الإماراتي.	يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدرهم إلى الدينار الأردني بطريقة **الترجمة الجارية**.	فروقات الترجمة في ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية).
العملة الوظيفية للشركة التابعة هي الدينار الأردني.	يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدرهم إلى الدينار الأردني بطريقة **إعادة القياس**.	فروقات الترجمة في الأرباح والخسائر.
العملة الوظيفية للشركة التابعة هي الدولار الأمريكي (عملة بخلاف الدينار والدرهم).	1. يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدرهم إلى الدولار بطريقة **إعادة القياس**. 2. ومن ثم يتم ترجمة القوائم المالية من الدولار إلى الدينار بطريقة **الترجمة الجارية**.	فروقات الترجمة في الأرباح والخسائر. وفروقات الترجمة في ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية).

3.6 طريقة الترجمة الجارية Current Rate Method

تعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداماً في الواقع العملي[1] وعند تستخدم التحويل (الترجمة) إلى عملة العرض عند إعداد التقارير المالية، ويقصد بالترجمة لعملة العرض قيام المنشأة بعرض قوائمها

[1] Dieter Christian , Norbert Ludenbach. IFRS Essentials ; Wiley, 2013 .pp 186

المالية بعملة أخرى غير العملة الوظيفية، وقد تكون عملة العرض العملة المحلية للمنشأة أو أي عملة أخرى. ويمكن بيان ذلك كما يلي:

أ. إذا لم تكن القوائم المالية للمنشأة بالعملة الوظيفية لإقتصاد مفرط التضخم يتم تحويل القوائم المالية للمنشأة للسنة الحالية والفترات المقارنة بعملة العرض (والتي قد تكون العملة المحلية أو أي عملة أخرى) كما يلي:

البند	سعر الصرف المستخدم للترجمة
الأصول والإلتزامات (بما في ذلك أي شهرة تنشأ من الشراء وأية تعديلات للقيمة العادلة)	سعر الإقفال بتاريخ الميزانية العمومية
بنود الدخل والمصاريف وبنود الدخل الشامل الآخر	أسعار الصرف في تاريخ حدوث المعاملة ويجوز إستخدام متوسط الأسعار إذا لم يكن هناك تقلب كبير في أسعار الصرف
حقوق الملكية (رأس المال)	سعر الصرف التاريخي
توزيعات الأرباح	سعر الصرف الجاري وقت الإعلان عن التوزيعات (ثبوت الحق القانوني بمصادقة الهيئة العامة)
أرباح محتجزة	لا تترجم بل تؤخذ قيمتها من قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة

ويتم الإعتراف بمفروقات الترجمة ضمن **بنود الدخل الشامل الآخر** (وفي بند منفصل ضمن حقوق الملكية) ويتم الإعتراف بأية فروقات أسعار صرف متراكمة والمنسوبة إلى حصص الأقلية ضمن بند حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة.

ب. التحويل (الترجمة) إلى عملة العرض لمنشأة عملتها الوظيفية هي عملة إقتصاد عالي التضخم: في هذه الحالة يتم تحويل جميع المبالغ (أي الأصول والإلتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصاريف) بسعر صرف الإقفال الفوري بتاريخ الميزانية، بإستثناء عندما يتم تحويل المبالغ إلى عملة اقتصاد ليست ذات تضخم عالي التضخم، حيث تعرض المبالغ المقارنة للسنة السابقة كما عرضت في السنة السابقة دون تعديلها بالتغيرات اللاحقة في مستويات الأسعار أو في تغيرات معدلات أسعار الصرف.

4.6 طريقة البنود النقدية وغير النقدية Monetary/Non-monetary Method

عند ترجمة قائمة المركز المالي لعمليات أجنبية (شركات تابعة أو زميلة أو فروع) بطريقة البنود النقدية/ وغير النقدية، فإن هناك افتراض بأن معاملات الشركات التابعة والزميلة والفروع تمثل معاملات للمجموعة (الشركة الأم أو المستثمر) وتطبق هذه الطريقة عادةً عندما تكون العملة الوظيفية

للشركة التابعة أو الزميلة أو الفرع الأجنبي مشابه لعملة التقرير، أي عملة القوائم الموحدة للشركة الأم. ويتم الإعتراف بفروقات الترجمة في الأرباح والخسائر أي في بيان الدخل بعد الترجمة.

وفيما يلي ملخص الترجمة بطريقة **البنود النقدية وغير النقدية**:

البند	سعر الصرف المستخدم للترجمة
الأصول النقدية وبضاعة آخر المدة المقيمة بصافي القيمة القابلة للتحقق. وكذلك الإلتزامات النقدية	سعر الصرف الجاري (الإقفال)
الإستثمارات المالية الظاهرة بالتكلفة وبضاعة آخر المدة الظاهرة بالتكلفة	سعر الصرف التاريخي (بتاريخ شراء الأصل)
الأصول الثابتة (ملموسة وغير ملموسة)	سعر الصرف التاريخي (بتاريخ شراء الأصل)
مجمع إهتلاك الأصول الثابتة + مصروف إهتلاك الأصول الثابتة	سعر الصرف التاريخي (بتاريخ شراء الأصل- يتبع الأصل)
الإيرادات والمصاريف	متوسط سعر الصرف السائد خلال الفترة
رأس المال ورأس المال الإضافي	سعر الصرف التاريخي
توزيعات الأرباح	سعر الصرف الجاري وقت الإعلان عن التوزيعات (ثبوت الحق القانوني بمصادقة الهيئة العامة)
أرباح محتجزة	لا تترجم بل تؤخذ قيمتها من قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة

وعند وجود فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم ناتجة عن الأرباح المدفوعة من قبل شركة تابعة إلى الشركة الأم، يتم الإعتراف بها أيضاً في الأرباح أو الخسائر الموحدة عند إعداد القوائم الموحدة.

7. إستبعاد (التخلص) من المنشأة أجنبية Disposal of a Foreign Operation

عند التخلص من منشأة أجنبية، يتم الإعتراف بالمبلغ التراكمي لفروقات أسعار الصرف الظاهرة ضمن بنود حقوق الملكية المتعلق بتلك العملية الأجنبية في بيان الدخل في نفس الفترة التي يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر من التخلص من تلك المنشأة.

8. متطلبات الإفصاح Disclosures

يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:

أ- فروقات أسعار الصرف المُعترف بها في بيان الدخل، بإستثناء الفروقات الناشئة عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39).

ب- فروقات أسعار الصرف الظاهرة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروقات الصرف هذه في بداية ونهاية الفترة.

ج- عند عرض المنشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تقوم بوصف تلك القوائم المالية على أنها تمتثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية فقط إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار وتفسير معمول بها.

د- الإفصاح عن أي تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة التي تعد التقارير وأسباب التغيير.

ه- عند إختلاف عملة عرض القوائم المالية عن العملة الوظيفية، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة بالإضافة إلى العملة الوظيفية، والسبب المؤدي لإستعمال عملة عرض مختلفة.

و- إذا تم عرض القوائم المالية أو أية معلومات مالية أخرى إضافية بعمله تختلف عن العملة الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بالمنشأة أو إذا لم يتم تلبية المتطلبات المذكورة سابقاً، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد المعلومات الإضافية لتمييزها عن المعلومات التي تنسجم مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتحديد نوع العملة التي يتم بها عرض المعلومات الإضافية ونوع العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات الإضافية.

مثال (3)

في 2013/1/1 اشترت الشركة (س) وهي شركة أردنية 90% من أسهم الشركة (ص) وهي شركة أوروبية بسعر 140000 دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وكانت القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول وإلتزامات الشركة التابعة (ص) متساوية. تمسك الشركة الأردنية حساباتها بالدينار الأردني في حين يعتبر اليورو العملة الوظيفية وعملة التقرير للشركة الأوروبية.

وقد ظهرت ميزانية الشركة التابعة (ص) بتاريخ التملك مباشرة على النحو التالي:

ميزانية الشركة (ص) كما هي في 2013/1/1 (معدة باليورو)		
البند		**القيمة باليورو**
الأصول		
النقدية		1000
بضاعة		2000
آلات	7000	
يطرح مجمع إهتلاك آلات	(2000)	5000
مجموع الأصول		8000

الإلتزامات للغير	
ذمم دائنة	3000
حقوق الملكية	
رأس المال	2000
رأس المال الإضافي	500
أرباح محتجزة	2500
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**8000**

في 2013/12/31 ظهر ميزان المراجعة للشركة (ص) والمعد باليورو على النحو التالي:

ميزان المراجعة للشركة (ص) كما في 2013/12/31 (المبالغ باليورو)		
البيان	**أرصدة مدينة يورو**	**أرصدة دائنة يورو**
النقدية	3000	
ذمم مدينة	5000	
بضاعة	4000	
آلات	7000	
مجمع إهتلاك آلات		3000
ذمم دائنة		1000
رأس المال		2000
رأس المال الإضافي		500
أرباح محتجزة 1/1		7500
المبيعات		20000
تكلفة المبيعات	10000	
مصروف إهتلاك آلات	1000	
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	4000	
المجموع	**34000**	**34000**

كان سعر صرف اليورو مقابل الدينار خلال العام 2013 على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2013/1/1	0.800
2013/12/31	0.900
متوسط سعر الصرف خلال العام 2013	0.850

المطلوب:

1. ترجمة ميزان المراجعة للشركة (ص) في 2013/12/31 من اليورو إلى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.
2. إعداد القوائم المالية للشركة للعام 2013 وذلك بالإعتماد على ميزان المراجعة المترجم.

حل مثال (3)

ميزان المراجعة للشركة (ص) كما في 2013/12/31 باليورو ومترجمة إلى الدينار (طريقة الترجمة)

البيان	مدين يورو	دائن يورو	سعر الصرف	مدين دينار	دائن دينار
النقدية	3000		0.900	2700	
ذمم مدينة	5000		0.900	4500	
بضاعة	4000		0.900	3600	
آلات	7000		0.900	6300	
مجمع إهتلاك آلات		3000	0.900		2700
ذمم دائنة		1000	0.900		900
رأس المال		2000	0.800		1600
رأس المال الإضافي		500	0.800		400
أرباح محتجزة 1/1		7500	0.800		6000
المبيعات		20000	0.850		17000
تكلفة المبيعات	10000		0.850	8500	
مصروف إهتلاك آلات	1000		0.850	850	
مصاريف إدارية وعمومية	4000		0.850	3400	
تسويات الترجمة المتراكم					1250
المجموع	**34000**	**34000**		**29850**	**29850**

قائمة دخل الشركة (ص) عن الفترة المنتهية في 2013/12/31 باليورو ومترجمة إلى الدينار (طريقة الترجمة)

البند	يورو	سعر الصرف	دينار
المبيعات	20000	0.850	17000

يطرح تكلفة المبيعات	(10000)	0.850	(8500)
مجمل الربح	**10000**		**8500**
يطرح: مصاريف إدارية وعمومية			
مصروف إهتلاك آلات	(1000)	0.850	(850)
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	(4000)	0.850	(3400)
صافي الربح التشغيلي	**5000**		**4250 دينار**

قائمة الأرباح المحتجزة للشركة (ص) في2013/12/31 باليورو ومترجمة إلى الدينار (طريقة الترجمة)

البند	يورو	سعر الصرف	دينار
أرباح محتجزة 1/1	7500	0.800	6000
أرباح العام	5000		4250
أرباح محتجزة 12/31	12500		10250

ميزانية الشركة (ص) كما هي في 2013/12/31 باليورو ومترجمة إلى الدينار (طريقة الترجمة)

البند	يورو	سعر الصرف	دينار
النقدية	3000	0.900	2700
ذمم مدينة	5000	0.900	4500
بضاعة	4000	0.900	3600
آلات	7000	0.900	6300
يطرح مجمع إهتلاك آلات	(3000)	0.900	(2700)
صافي القيمة الدفترية للآلات	4000	0.900	3600
مجموع الأصول	**16000**		**14400**
الإلتزامات للغير			
ذمم دائنة	1000	0.900	900
حقوق الملكية			
رأس المال	2000	0.800	1600
رأس المال الإضافي	500	0.800	400
أرباح محتجزة	12500		10250
تسويات الترجمة المتراكم			1250
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**16000**		**14400**

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إذا تطابقت العملة الوظيفية Functional Currency للشركة التابعة العاملة في ليبيا مع عملة إعداد التقرير Reporting Currency للشركة القابضة الأردنية فعند إعداد القوائم المالية الموحدة، على الشركة القابضة أن تستخدم طريقة الترجمة التالية لترجمة البيانات المالية للشركة التابعة:

أ- طريقة الترجمة الجارية
ب- طريقة البنود النقدية وغير النقدية
ج- طريقة إعادة القياس ثم طريقة الترجمة
د- لا تتم أية عملية ترجمة للقوائم المالية

2. إذا تم ترجمة القوائم المالية لشركة تابعة بإستخدام طريقة إعادة القياس (طريقة البنود النقدية وغير النقدية) فإن بضاعة آخر المدة الظاهرة في ميزانية الشركة التابعة بسعر التكلفة سوف تترجم:

أ- حسب أسعار الصرف الجارية
ب- حسب أسعار الصرف عند الشراء
ج- حسب متوسط أسعار الصرف خلال السنة
د- حسب أسعار الصرف أول السنة

3. أي من الإعتبارات التالية غير مهمة في تحديد العملة الوظيفية للمنشأة:

أ- العملة التي تؤثر تكاليف المواد والأجور
ب- العملة المستخدمة في تمويل نشاطات الشركة
ج- العملة التي يتم بها الإحتفاظ بالمقبوضات من الأنشطة التشغيلية
د- العملات الدولية الرئيسية القابلة للتحويل

4. العملة الأجنبية الرئيسية Functional Currency هي:

أ- العملة التي يتم عرض المبالغ في البيانات المالية بموجبها
ب- النقد بالعملة الأجنبية الذي تتعامل معه الشركة
ج- العملة التي يتم التعامل فيها بشكل رئيسي في البيئة الإقتصادية التي تعمل فيها الشركة
د- عملة الإعتراف والقياس للعملات الأجنبية

5. بدأت منشأة ما التجارة في البلد (أ) وعملته بالدولار. وبعد عدة سنوات توسعت المنشأة وقامت بتصدير منتجاتها إلى البلد (ب) حيث كانت عملته اليورو. وكان يتم تنفيذ الأعمال من خلال شركة تابعة في البلد (ب). وتعتبر الشركة التابعة بشكل أساسي إمتداد لأعمال المنشأة، ويكون لكلا المنشأتين نفس أعضاء مجلس الإدارة. لذا تكون العملة الوظيفية للشركة التابعة هي:

أ- الدولار
ب- اليورو
ج- الدولار أو اليورو
د- من الصعب تحديد ذلك

6. تمتلك منشأة ما شركة تابعة تعمل في بلد تتقلب فيه أسعار الصرف بشكل كبير ويوجد تغيرات موسمية في أنماط الدخل والنفقات. أي من أسعار الصرف التالية يمكن إستخدامه لتحويل بيان الدخل الشامل للشركة التابعة الأجنبية:

أ- السعر الفوري في نهاية السنة
ب- متوسط سعر السنة
ج- متوسط أسعار نهاية الفصل
د- متوسط أسعار كل شهر من السنة

7. وفق طريقة الترجمة الجارية يتم ترجمة الأصول الواردة في ميزانية الشركة التابعة الأجنبية إلى عملة الشركة الأم كما يلي:

أ- الأصول النقدية بسعر الصرف الجاري (الإقفال) والأصول غير النقدية بسعر الصرف التاريخي
ب- الأصول النقدية بسعر الصرف التاريخي والأصول غير النقدية بسعر الصرف الجاري (الإقفال)
ج- الأصول النقدية وغير النقدية بسعر الصرف الجاري (الإقفال)
د- الأصول النقدية وغير النقدية بسعر الصرف التاريخي

8. يتم الإعتراف بفروقات الترجمة بطريقة (البنود النقدية وغير النقدية) ضمن:

أ- الأرباح والخسائر
ب- الدخل الشامل الآخر
ج- حقوق الملكية
د- (ب + ج)

9. واحدة مما يلي تعتبر بند نقدي:

أ- المخزون
ب- إلتزامات ضريبية مؤجلة
ج- المباني
د- الشهرة

10.يتم محاسبة التغيير في العملة الوظيفية كما يلي:

أ- بأثر مستقبلي كتغير في التقدير المحاسبي ب- بأثر رجعي

ج- بأثر مستقبلي بإعتباره من أخطاء سنوات سابقة د- بتعديل الأرباح المحتجزة

التمرين الثاني:

في 2006/1/1 بدأت شركة الفرح أعمالها التجارية، وكانت عملتها الوظيفية دولار أمريكي.

وقد كانت أسعار صرف الدولار خلال عام 2006 مقابل الدينار كما يلي:

في 2006/1/1	0.700 = $1
متوسط سعر الصرف خلال العام	0.750 = $1
في 2006/12/31	0.800 = $1

وقد ظهرت قائمة الدخل وقائمة المركز المالي كما يلي:

قائمة الدخل للسنة المنتهية في 2006/12/31 (بالألف)	
البيان	**المبلغ بالدولار**
المبيعات – تكلفة المبيعات	600 (400)
مجمل الربح – تكاليف البيع والوزيع – المصاريف الإدارية والعمومية	200 (20) (40)
الربح قبل الضريبة – مصروف الضريبة	140 (40)
صافي الربح	100

قائمة المركز المالي كما في 2006/12/31	
البيان	**المبلغ بالدولار**
الأصول	
النقدية	200
المدينون	100
المخزون	450
مجموع الأصول	**750**
المطلوبات وحقوق الملكية	
الدائنين	200
رأس المال	450
أرباح محتجزة	100
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**750**

المطلوب: ترجمة القوائم المالية السابقة من العملة الوظيفية إلى عملة العرض بالدينار.

التمرين الثالث:

اذكر خمسة عوامل تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد العملة الوظيفية.

التمرين الرابع:

في 2013/9/1 قامت شركة الشرق وهي شركة أردنية بشراء بضاعة من شركة أمريكية بسعر 20000 دولار، وتم الإتفاق على تسديد قيمة الصفقة بالدولار في2014/2/1. بلغ سعر صرف الدولار مقابل الدينار الأردني على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2013/9/1	0.700
2013/12/31	0.750
2014/2/1	0.770

المطلوب: إثبات العمليات أعلاه في دفاتر الشركة الأردنية بافتراض أن عملة التقرير للشركة الأردنية هي الدينار الأردني وللشركة الأمريكية هي الدولار.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	ب	د	ج	أ	د	ج	أ	ب	أ

إجابة التمرين الثاني:

يتم ترجمة بنود قائمة الدخل بمتوسط سعر الصرف خلال العام وكما يلي :

قائمة الدخل للسنة المنتهية في 31 /2006/12 (بالألف) بمتوسط السعر (0,75)

البيان	سعر الصرف	المبلغ بالدينار
المبيعات	0.75	450
– تكلفة المبيعات	0.75	(300)
مجمل الربح		150
– تكاليف البيع والوزيع	0.75	(15)
– المصاريف الإدارية والعمومية	0.75	(30)
الربح قبل الضريبة		105
– مصروف الضريبة	0.75	(30)
صافي الربح		75

ويتم ترجمة بنود قائمة المركز المالي من خلال تحويل كافة الأصول والإلتزامات بسعر الإقفال الجاري في 2006/12/31 (800)، أما رأس المال فتقوم المنشأة بتحويله بسعر الصرف التاريخي في 2006/1/1 (700) والأرباح المدورة تأخذ قيمتها المحولة للدينار من قائمة الدخل. وستظهر فروقات الصرف كمتمم حسابي ضمن حقوق الملكية.

قائمة المركز المالي كما في 2006/12/31

البيان	المبلغ بالدينار
<u>الأصول</u>	
النقدية	160
المدينون	80
المخزون	360
مجموع الأصول	**600**

المطلوبات وحقوق الملكية	
الدائنين	160
رأس المال	315
أرباح محتجزة	75
فروقات أسعار الصرف	؟؟؟ 50
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**600**

إجابة التمرين الثالث:

العوامل التي تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد العملة الوظيفية:

أ. أن تكون العملة تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع وتقديم الخدمات.

ب.عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمته بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها.

ج.هي العملة المؤثرة على تكاليف العمل والأجور والمواد الخام وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات لدى المنشأة.

د. هي العملة التي يتم بها تدفق وتوليد الأموال من الأنشطة التمويلية (مثل إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).

ه. العملة التي يتم بها الإحتفاظ بالمبالغ المقبوضة الناجمة عن الأنشطة التشغيلية.

إجابة التمرين الرابع:

دفاتر الشركة الأردنية (الشركة المشترية)

شراء البضاعة (2013/9/1)		
14000		من حـــ/ المخزون
	14000	إلى حـــ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $
		(0.70 × 50000 دولار)

تعديل أثر التغير في سعر الصرف (2013/12/31)		
1000		من حـــ/ خسائر عملات أجنبية
	1000	إلى حـــ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $
		((0.700 – 0.750) × $ 20000)

تعديل أثر التغير في سعر الصرف (2014/2/1)		
400		من حـــ/ خسائر عملات أجنبية
	400	إلى حـــ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $
		((0.750 – 0.770) × $ 20000)

سداد قيمة البضاعة (2014/2/1)		
15400		من حـــ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $
	15400	إلى حـــ/ نقدية عملات أجنبية/ $

محور: الأدوات المالية

الفصل التاسع عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (32)

الأدوات المالية: العرض

Financial Instruments: Presentation

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. استعراض الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض".
2. بيان نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (32).
3. تحديد خصائص الأصول والإلتزامات المالية.
4. عرض المبدأ الأساس في تصنيف الأداة المالية التي تصدرها المنشأة عند الإعتراف الأولي بها بإعتبارها إلتزام مالي أو أداة حق ملكية.
5. تحديد المقصود بالأدوات المالية المركبة.
6. بيان كيفية تصنيف العقود كأدوات حقوق ملكية أو إلتزامات عند إبرام المنشأة عقود مع أطراف أخرى بحيث يتم تسويتها من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية (إصدار المنشأة أسهم للغير).
7. بيان مفهوم أسهم الخزينة، وكيفية معالجتها محاسبياً.
9. عرض الشروط الواجب توافرها لإجراء تقاص بين الأصول والإلتزامات المالية.

1. مقدمة

أدى تطور أنظمة الإتصالات وانفتاح الأسواق وشيوع التحرر الإقتصادي إلى ظهور أدوات مالية جديدة وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلال الأدوات المالية سواء كان ذلك للإستثمار، أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة.

يبين هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية في القوائم المالية. تتناول معايير العرض تصنيف الأدوات المالية إلى إلتزامات وحقوق مالكين، وتصنيف ما يتعلق بها من فائدة وأرباح أسهم وخسائر ومكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية.

وقد كان هذا المعيار يتضمن متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية، إلى أن تم إستبعادها من هذا المعيار ونقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7) الأدوات المالية: الإفصاحات والساري المفعول إعتباراً من 2007/1/1.

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (32) إلى وضع مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية إما كإلتزامات أو حقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول والمطلوبات المالية، ويتم تطبيق متطلبات هذا المعيار لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر مصدر الأداة المالية، إلى أصول مالية، مطلوبات مالية، وأدوات حقوق الملكية. وكذلك تصنيف العوائد المتعلقة بها من فوائد وأرباح الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عنها. كما يبين المعيار الحالات التي يجب إجراء مقاصة بين الأصول والمطلوبات المالية.

3. نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل كافة المنشآت على كافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء ما يلي:

أ- الحصص في الإستثمارات في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.

ب- حقوق وإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي (19) المتعلق بمنافع الموظفين.

ج- عقود التأمين بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4).

د- الأدوات المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) لأنها تشمل على ميزة إشتراك إختيارية.

ه- الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2) "المدفوعات على أساس الأسهم". بإستثناء بعض الأدوات المالية المتعلقة بالمدفوعات على أساس الأسهم التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

و- العقود المحددة التي يتم تسويتها بالصافي لشراء أو بيع بنود غير مالية، حيث ينطبق أيضاً معيار المحاسبة الدوليين (32) و(39) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) على بعض العقود التي لا تستوفي تعريف الأداة المالية ولكنها ذات خصائص مشابهة للأدوات المالية المشتقة، وهذا يوسع نطاق معياري المحاسبة الدوليين (32) و(39) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) لتشمل عقود شراء أو بيع البنود غير المالية (مثل الذهب أو النفط أو الغاز) بتاريخ مستقبلي عندما يتصف العقد بالخاصيتين التاليين:

- يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى.
- عندما لا يكون لاستلام أو تسليم بند غير مالي (ذهب أو نفط وهكذا) وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو لاستخدام المتوقعة للمنشأة.

4. التعريفات Definitions

الأداة المالية A Financial Instrument

أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وإلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.

أداة حق الملكية An Equity Instrument

هو عقد يبين الحصة المتبقية في أصول منشأة معينة بعد إقتطاع كافة إلتزاماتها. أي أن حقوق الملكية = إجمالي الأصول – إجمالي المطلوبات.

يشمل المثال على أدوات حقوق الملكية ما يلي:

- الأسهم العادية (التي لا يمكن ردها إلى الجهة المصدرة من قبل حاملها).
- الأسهم الممتازة (التي لا يمكن إستردادها من قبل حاملها وقد تقدم توزيعات أرباح غير محددة لحاملها).
- الكفالات أو خيارات الشراء المكتوبة (التي تسمح لحاملها بالإكتتاب أو – شراء– عدد ثابت من الأسهم العادية غير القابلة للتداول مقابل مبلغ محدد من النقد أو أصل مالي آخر).

القيمة العادلة Fair Value

القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد إلتزام بها بين أطراف ذوي معرفة وراغبة في إتمام الصفقة وعلى أساس تجاري.

الأصل المالي A Financial Asset

هو أي أصل يكون عبارة عن:

أ- نقد.

ب- أداء حق ملكية لمنشأة أخرى.

ج- حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى، أو حق تعاقدي لمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية.

د- عقد قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وتشمل هذه العقود:

- عقود ليست مشتقة A Non-derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة المصدرة لإستلام عدد متغير من أدوات ملكيتها.
- عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة.

وبالتالي فإن الأصل المالي ينشأ عند وجود حق تعاقدي لاستلام نقد أو أي أصل مالي آخر.

من الأمثلة على الأصول التي تعتبر أصول مالية:

- النقد.
- الإستثمارات المالية في أسهم الشركات الأخرى.
- الذمم المدينة.
- القروض والسلف الممنوحة للغير.
- الإستثمارات المالية في السندات.
- الأصول المالية المشتقة.
- الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي.

البنود التي قد تبدو أنها أصول مالية، لكنها في حقيقة الأمر لا تعتبر كذلك لأنها لا تتضمن نشوء حق حالي بإستلام نقد أو أصل مالي آخر ومن أمثلتها:

1. **الأصول غير المتداولة الملموسة:** (مثل المباني والعقارات والمعدات... إلخ) ، حيث لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.
2. **الأصول غير الملموسة:** (مثل براءة الإختراع وحقوق الملكية الفكرية وغيرها) حيث لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.
3. **المصاريف المدفوعة مقدماً:** ترتبط هذه الأصول بالحصول على البضائع أو الخدمات في المستقبل لكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.

الإلتزام المالي A Financial Liability

أ. إلتزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى, أو لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية. أو

ب. عقد من الممكن أن تتم تسويته أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وتشمل هذه العقود:

- عقود ليست مشتقة A Non-derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة المصدرة لتسليم عدد متغير من أدوات ملكيتها.
- عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة.

ومن أمثلة على الإلتزامات التي تعتبر إلتزامات مالية:

- الذمم الدائنة.
- القروض التي يتم الحصول عليها من منشآت أخرى.
- السندات الصادرة وأدوات الدين الأخرى الصادرة عن المنشأة.
- الذمم الدائنة لعقد الإيجار التمويلي.
- الإلتزامات المالية المشتقة.
- الإلتزامات التعاقدية لتسليم الأسهم المتعلقة بالمنشأة نفسها التي تساوي مبلغ محدد من النقد.
- بعض المشتقات على حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (أسهم المنشأة والتي حددت قيمتها لتتجاوز بشكل كبير قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

البنود التي قد تبدو إلتزامات مالية، لكنها في حقيقة الأمر لا تعتبر كذلك لأنها لا تتضمن نشوء حق حالي بدفع نقد أو أصل مالي آخر ومن أمثلتها:

1. **الإيرادات المؤجلة:** ترتبط هذه الإلتزامات بالتسليم المستقبلي للبضائع أو الخدمات، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أصل مالي آخر.
2. **مخصص ضمانات البضاعة المباعة:** ترتبط هذه المخصصات بإلتزام بتقديم خدمات مستقبلية، لكن لا تؤدي إلى وجود إلتزام تعاقدي بدفع نقدية أو أصل مال آخر.
3. **إلتزامات (أو أصول) ضريبة الدخل:** لا تعتبر هذه الإلتزامات (أو الأصول) تعاقدية بل يتم فرضها وفق متطلبات قانونية.
4. **الإلتزامات الإستنتاجية:** لا تعتبر إلتزامات مالية لأنها لا تنتج عن عقود مع الغير وتعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي (37).

مثال (1)

حدد أي من البنود المذكورة تالياً يستوفي تعريف الأداة المالية وأي منها يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (32).

حل مثال (1)

البند	ينطبق عليه تعريف الأداة المالية	يعتبر ضمن نطاق الأدوات المالية بموجب المعيار "32"
النقد في الصندوق	نعم	نعم: بنص المعيار المباشر وكذلك النقد لدى البنوك من الأصول المالية
السبائك الذهبية	لا: يعتبر سلعة	لا
أوراق القبض التجارية	نعم: لأن حاملها لديه الحق بإستلام نقد في المستقبل	نعم
الإستثمار في شهادات الإيداع الصادرة عن البنوك	نعم: لأن حاملها لديه الحق بإستلام نقد في المستقبل	نعم
الإستثمارات في الأسهم دون وجود تأثير هام على الشركة المستثمر بها	نعم	نعم
الإستثمار في الأسهم حيث يكون للمستثمر سيطرة على الجهة المستثمر بها	نعم	لا: تقع هذه الإستثمارات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (27): الإستثمارات في الشركات التابعة
المصاريف المدفوعة مقدماً	لا: لأنه لا ينتج عنها تسليم أو تبادل للنقد أو أدوات مالية أخرى	لا
الذمم المدينة والدائنة لعقد الإيجار التمويلي	نعم	نعم
الإيرادات المؤجلة (المقبوضة مقدماً)	لا: لا ينتج عنها تسديد نقد في المستقبل	لا
مخصص قضايا مقامة على المنشأة ومخصصات الإلتزامات الإستنتاجية	لا	لا: تلبي المخصصات تعريف الأداة المالية، لأنها لا تنشأ نتيجة حقوق أو إلتزامات تعاقدية. وعليه، لا تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (32)

إلتزامات الضريبية الحالية والمؤجلة	لا: تستوفي الضرائب المؤجلة تعريف الأداة المالية، لأنها لا تنشأ من حقوق أو إلتزامات تعاقدية بل من متطلبات قانونية	لا: تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (32)

5. التصنيف كإلتزام أو حق ملكية Presentation :Liabilities and Equity

أ. إن المبدأ الأساس في تصنيف الأداة المالية أو الأجزاء المكونة لها التي تصدرها المنشأة عند الإعتراف الأولي بها بإعتبارها إلتزام مالي أو أداة حق ملكية يتم وفق جوهر العقد المبرم مع الغير وليس إعتماداً على الشكل القانوني، وإنسجاماً مع تعريف كل من الإلتزام المالي وأداة حق الملكية.

وبالتالي إذا كان هناك إلتزام تعاقدي لدفع النقد أو تسليم أصل مالي آخر، فإن الأداة المالية تلبي تعريف الإلتزام المالي حتى لو كانت تبدو شكلاً على أنها أداة حق ملكية. بغض النظر إذا ما كان عقد الإلتزام مشروط بممارسة الطرف الآخر حقه في طلب التسديد له.

ومن الأمثلة على الأدوات المالية التي تبدو على أنها أدوات حقوق ملكية، في حين أنها تستوفي في جوهرها تعريف الإلتزام المالي، **ويجب المحاسبة عنها كإلتزامات مالية:**

- الأسهم الممتازة التي تشترط الإسترداد الإلزامي من قبل الجهة المصدرة مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد بتاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد. ويعتبر هذا إلتزام مالي للجهة المصدرة لأنه يقع عليها إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أي أصل مالي آخر.
- الأسهم الممتازة التي تعطي حاملها الحق في أن يطلب من الجهة المصدرة إسترداد الأداة بتاريخ محدد أو بعد ذلك التاريخ مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد. ويعتبر هذا إلتزام مالي للجهة المصدرة لأنه يقع عليها إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أي أصل مالي آخر.
- الأداة المالية التي تعطي حاملها الحق في إرجاعها إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر، ويعتبر هذا إلتزام مالي للجهة المصدرة لأنه يقع عليها إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أي أصل مالي آخر.

مثال (2)

أصدرت الشركة (س) عدد من الأدوات المالية خلال عام 2014. وتعمل على تقييم كيفية عرض هذه الأدوات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (32):

1. السندات الثابتة أو المستمرة (أي السندات التي لا يوجد لها تاريخ إستحقاق) التي تدفع فائدة بنسبة 8% في كل عام.
2. الأسهم القابلة للإسترداد بشكل إلزامي (أي الأسهم التي سيتم إستردادها من قبل المنشأة في تاريخ مستقبلي).
3. الأسهم التي يمكن إستردادها وفق اختيار حاملها.
4. خيار شراء مباع (مكتوب) يسمح لحامله بشراء عدد محدد من الأسهم العادية من الشركة (س) مقابل مبلغ نقدي محدد.

المطلوب: لكل من الأدوات المذكورة أعلاه، بين ما إذا كان يجب تصنيفها كإلتزام مالي وإذا كان الأمر كذلك، فلماذا؟

حل مثال (2)

1. يجب تصنيف السندات الثابتة الصادرة (أي السندات التي لا يوجد لها تواريخ إستحقاق) التي تدفع فائدة بنسبة 8% في كل سنة على أنها إلتزامات مالية. ولأن هذه الأداة تحتوي على إلتزام تعاقدي بدفع الفائدة، فإنها تستوفي تعريف الإلتزام المالي.
2. الأسهم الصادرة القابلة للإسترداد إلزامياً (أي الأسهم التي ستقوم الشركة بإستردادها في تاريخ مستقبلي) بمبلغ إسترداد ثابت يجب تصنيفها على أنها إلتزامات مالية، ونظراً لأن الإدارة لديها إلتزام بدفع مالي، ونظراً لأن الأداة تحتوي على إلتزام بدفع مبلغ ثابت من النقد أو أصول مالية أخرى عند إسترداد الأسهم فإنها تلبي تعريف الإلتزام المالي.
3. الأسهم الصادرة القابلة للإسترداد مقابل مبلغ ثابت من النقد حسب إختيار حاملها يجب تصنيفها على أنها إلتزامات مالية، ونظراً لأن المنشأة تقوم بتسويتها من خلال تسليم النقد إذا طلب حامل الأسهم الإسترداد فإن الأسهم تلبي تعريف الإلتزام المالي.
4. يجب تصنيف خيار الشراء المباع (المكتوب) الذي يسمح لحامله بشراء عدد محدد من الأسهم العادية من الشركة (س) مقابل مبلغ نقدي محدد على أنه حق ملكية.

ب. ويبين التفسير رقم (2) الصادر عن لجنة التفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي الدولية "أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة متطلبات التصنيف الواردة في معيار المحاسبة الدولي (32) على الأدوات المالية الصادرة لأعضاء المنشآت التعاونية التي تثبت حصص ملكية الأعضاء في المنشأة (أسهم العضوية) حيث تسمح تلك الأسهم أحياناً حق المطالبة بالإسترداد مقابل النقد أو أصل مالي آخر وفي مثل هذه الحالات يوضح التفسير رقم (2) بأن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية إذا:

أ. كان لدى المنشأة حق غير مشروط في رفض إسترداد أسهم الأعضاء. أو

ب. إذا كان الإسترداد ممنوع بشكل مطلق بواسطة قانون محلي أو لائحة أو النظام الأساسي للمنشأة.

6. الأدوات المالية المركبة Compound Financial Instruments

أ. تتميز بعض الأدوات المالية التي تصدرها المنشأة بأنها تشمل جزئين جزء يمثل إلتزام وجزء يمثل حقوق ملكية وهي ما تسمى بالأدوات المالية المركبة. في هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة الدولي (32) عرض الأداة المركبة عند الإصدار كإلتزامات مالية أو أدوات حقوق الملكية بشكل منفصل وبما يتلائم مع تعريف كل من الإلتزام وحقوق الملكية.

ومن الأمثلة على ذلك القروض المستحقة على المنشأة مع وجود خيارات ممنوحة للمقرض لشراء أسهم المنشأة والقابلة للتحديد ومن الأمثلة الأخرى **السندات القابلة للتحويل** لعدد محدد من الأسهم العادية Convertible Bonds والتي تتكون من جزئين **الجزء الأول**: يمثل إلتزام تعاقدي بدفع الفائدة الدورية وسداد المبلغ الأصلي للسندات بالقيمة الإسمية عند الإستحقاق إذا إحتفظ حامل السندات بها حتى الإستحقاق ولم يطلب تحويلها لأسهم عادية، ويلبي هذا الجزء تعريف الإلتزام المالي لوجود إلتزام تعاقدي بدفع نقدية.

أما **الجزء الثاني**: يمثل حق ملكية ممثلاً بخيار حق التحويل لأسهم الممنوح لحامل السندات، ويستوفي هذا الجزء تعريف أداة حقوق الملكية.

ويتم الإبلاغ عن الفائدة والتوزيعات والأرباح والخسائر المتعلقة بالأداة المالية المصنفة كإلتزام من خلال قائمة الدخل، وبالتالي فإن توزيعات الأرباح المدفوعة للأسهم الممتازة المصنفة كإلتزامات تعالج كمصروفات. أما توزيعات الأرباح لحملة الأسهم العادية يتم تحميلها مباشرة على حقوق الملكية.

ب. يتم فصل مكونات الأداة المالية المركبة إلى إلتزام وأداة حق ملكية من خلال تحديد القيمة العادلة لعنصر الإلتزام أولاً، ومن ثم تخصيص المبلغ المتبقي لعنصر حق الملكية ولا يجوز أن يتم تحديد القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية أولاً:

قيمة جزء حقوق الملكية (الأسهم) = القيمة العادلة للأداة المركبة – القيمة العادلة لعنصر الإلتزام

مثال (3)

في 2014/1/1 أصدرت الشركة العربية إسناد قرض (سندات) قابلة للتحويل لأسهم عادية قيمتها 50000 دينار نقداً بفائدة 12% سنوياً ولمدة 5 سنوات. وعند خصم التدفقات النقدية لقيمة السندات

والفائدة الخاصة بالسندات بإستخدام أسعار الفائدة السائدة للسندات المماثلة عند إصدار السندات بدون أي عنصر لحقوق الملكية أي بدون قابلية التحويل لأسهم وجد أنها تبلغ 41000 دينار وتمثل القيمة العادلة للسندات بدون حق التحويل.

المطلوب: ما هي قيمة كل مكون من مكونات السندات القابلة للتحويل لأسهم؟

حل مثال (3)

وبالتالي فإن القيمة الأولية لجزء حقوق الملكية هو:

قيمة جزء حقوق الملكية (الأسهم) = القيمة العادلة للأداة المركبة – القيمة العادلة لعنصر الإلتزام

= 50000 – 41000 = 9000 دينار

وستقوم الشركة العربية إثبات القيد التالي:

50000		من حـــ/ النقدية	2014/1/1
	41000	إلى حـــ/ إسناد القرض (إلتزامات مالية)	
	9000	حـــ/ علاوة – خيارات تحويل لحقوق الملكية	

يحكم معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) المحاسبة اللاحقة لعنصر الإلتزام. على سبيل المثال، إذا تم قياس عنصر الإلتزام بالتكلفة المطفأة، يتم إطفاء الفرق بين المبلغ المسجل الأولي لعنصر الإلتزام (41000 دينار كما هو في المثال) والمبلغ الأصلي في تاريخ الإستحقاق (50000 دينار) إلى الأرباح أو الخسائر كتعديل لمصروف الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعّالة. ويؤدي هذا إلى زيادة مصروف الفائدة مقارنة مع سعر الفائدة المعلن على السندات.

ج. لا يتطلب المعيار إعادة تصنيف مكونات الأداة المالية المركبة في أداة الدين القابلة للتحويل لأسهم عادية نتيجة التغير في إحتمالية ممارسة خيار تحويل حقوق الملكية (الأسهم).

مثال (4)

في 2013/1/1 أصدرت الشركة العالمية سندات قابلة للتحويل لأسهم عادية بمعدل 5 أسهم للسند تستحق في 2013/12/31، تم إصدار السندات بالقيمة الإسمية البالغة 100000 دينار. وتحمل فائدة 6% سنوياً تسدد في 2013/12/31. وعند إصدار السندات بلغ معدل الفائدة السوقي السائد للسندات المشابهة بدون حق خيار التحويل لأسهم 9%.

المطلوب:

1. إعداد القيد اللازم عند الإعتراف الأولي بالسندات المصدرة.

2. إعداد القيود اللازمة بدفاتر الشركة العالمية في 2013/12/31 بافتراض أن قياس عنصر الإلتزام بالتكلفة المطفأة واستخدام طريقة الفائدة الفعّالة ودون ممارسة حقوق خيار التحويل.
3. إعداد القيود اللازمة بدفاتر الشركة العالمية في 2013/12/31 بافتراض ممارسة حملة السندات حقوق خيار التحويل. علماً بأن عدد السندات 12000 سند والقيمة الإسمية للسهم دينار واحد.

حل مثال (4)

1. القيود عند إصدار السندات:

البيان	2013/1/1	2013/12/31
– التدفقات النقدية (تسديد السندات وفوائدها)		– 106000 دينار
– معدل الفائدة	%9	
– الجزء الذي يصنف كإلتزام (القيمة الحالية)		
(106000 ÷ 1.09) ⟵	97248 دينار	
– الجزء الذي يصنف كحق ملكية		
(100000 – 97248) ⟵	2752 دينار	

ويتم إعداد القيد التالي:

100000		من حـــ/ النقدية	2013/1/1
	97248	إلى حـــ/ إسناد القرض – إلتزامات مالية	
	2752	حـــ/ علاوة – خيارات تحويل لأسهم – حقـــوق ملكية	

2. باستخدام طريقة الفائدة الفعّالة يتم إحتساب مصروف الفائدة وإعداد قيد دفع الفائدة كما يلي:

القيمة المسجلة للإلتزام (الدفترية)	97248 دينار
الفائدة الفعّالة (97248 × 9%)	8752 دينار

ويتم إعداد قيد تسديد الفائدة كما يلي:

8752		من حـــ/ مصروف الفائدة	2013/12/31
	2752	إلى حـــ/ إسناد القرض	
	6000	حـــ/ النقدية (100000 × 6%)	

وبعد إعداد هذا القيد فإن القيمة المسجلة (الدفترية) للسندات لدى الشركة العالمية = 97248+2752 = 100000 دينار.

وعند تسديد السندات يتم إعداد القيد التالي:

100000		من حـــ/ إسناد القرض	2013/12/31
	100000	إلى حـــ/ النقدية	

ويبقى الرصيد الخاص بالعلاوة (علاوة – خيارات تحويل لأسهم) البالغة 2752 دينار ضمن حقوق المساهمين ويمكن تحويله للأرباح المحتجزة:

2752		من حـــ/ علاوة – خيارات تحويل لأسهم	2013/12/31
	2752	إلى حـــ/ الأرباح المحتجزة	

3. بافتراض ممارسة حملة السندات حقوق خيار التحويل نهاية العام. علماً بأن عدد السندات 12000 سند والقيمة الإسمية للسهم دينار واحد.

100000		من حـــ/ إسناد القرض	2013/12/31
	60000	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم (12000×5×1)	
	40000	حـــ/ رأس مال اضافي	

ويبقى الرصيد الخاص بالعلاوة (علاوة – خيارات تحويل لأسهم) البالغة 2752 دينار ضمن حقوق المساهمين ويمكن تحويلة للأرباح المحتجزة:

2752		من حـــ/ علاوة – خيارات تحويل لأسهم	2013/12/31
	2752	إلى حـــ/ الأرباح المحتجزة	

7. الأدوات المالية التي سيتم تسويتها من خلال إصدار أسهم Settlement Options

عند إبرام المنشأة عقود مع أطراف أخرى بحيث يتم تسويتها من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية (إصدار المنشأة أسهم للغير)، فإنه يتم تصنيف تلك العقود كأدوات حقوق ملكية أو إلتزامات وفق القاعدة التالية وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي (32):

أ- يتم تصنيف تلك العقود كأدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة إذا كانت عقود مشتقة سيتم تسويتها بواسطة تبادل عدد محدد من أدوات حقوق الملكية (أسهم) ومبلغ نقدي محدد أو إذا كانت عقود غير مشتقة سيتم تسويتها من خلال إصدار عدد محدد من أدوات حقوق الملكية للمنشأة (أسهم).

على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة خيار شراء أو حقوق يمنح حامله الحق في الحصول على 5000 سهم مقابل 4 دنانير للسهم، وتم بيع حق الخيار بمبلغ 1500 دينار نقداً، سيتم في هذه الحالة

جعل حساب النقدية مديناً وحساب خيارات الأسهم – حقوق الملكية دائناً بمبلغ 1500 دينار بتاريخ منح حق الخيار للغير.

ب- إما إذا كان مبلغ النقدية أو عدد أدوات حقوق الملكية (الأسهم) التي سيتم إصدارها للغير أو الحصول عليها من الغير قابل للتغير في المستقبل أي بعد إبرام العقد، يتم تصنيف العقد كأصل مالي أو إلتزام مالي.

على سبيل المثال، في 2013/1/1 إذا أبرمت الشركة العربية عقد مع إحدى الجهات تلتزم بموجبه بإصدار أسهم (أدوات حقوق الملكية) بمبلغ 60000 دينار ويمارس العقد بتاريخ 2014/7/1.

في هذه الحالة سيتم تصنيف هذا العقد (الأداة المالية) كإلتزامات مالية كون عدد الأسهم المصدرة سيختلف بناءً على التغير في القيمة العادلة للسهم عند التنفيذ، فإذا إرتفع سعر السهم السوقي عند التنفيذ سيتم إصدار عدد أقل من أسهم الشركة، أما إذا إنخفض سعر السهم السوقي عند التنفيذ سيزيد عدد الأسهم الواجب إصدارها لحامل العقد. وبالتالي فإن العقد (الأداة المالية) سيتم **تصنيفها كإلتزام مالي**.

ج- إذا إلتزمت المنشأة بإعادة شراء أسهمها المصدرة (أدوات حقوق الملكية) في المستقبل مقابل دفع نقدية أو تسليم أصول مالية أخرى، فإن ذلك يمثل إلتزام مالي يقاس مبدئياً بالقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء، حيث سيتم إعادة تصنيف أدوات حقوق الملكية المصدرة كأسهم لتظهر ضمن الإلتزامات.

د- يتطلب هذا المعيار أيضاً تصنيف الأداة المالية المشتقة A Derivative Financial Instrument التي تعطي أحد أطراف العقد سواء المنشأة مصدرة العقد أو حامل الخيار الحق في تحديد كيفية تسويتها وتنفيذ العقد مثل التسوية مقابل النقد أو مبادلة أسهم بنقد، يتم تصنيفها في هذه الحالة كأصل مالي أو إلتزام مالي، إلا إذا كانت جميع البدائل المتاحة لتنفيذ العقد (الخيار) تؤدي إلى نشوء أداة حق ملكية.

8. أسهم الخزينة Treasury Shares (Stocks)

عندما تقوم شركة ما (أو إحدى شركاتها التابعة) بشراء أسهمها المصدرة أو أداة حقوق ملكية أخرى من السوق المالي، تسمى هذه الأسهم المشتراة بأسهم الخزينة وبالتالي فإن هذه الأسهم لا تعتبر متداولة خلال فترة إقتناء الشركة لها. وتظهر أسهم الخزينة بالتكلفة في ميزانية الشركة في بند منفصل مطروحة من حقوق الملكية. ويتم معالجتها كما يلي:

أ. يتم إثباتها عند الإقتناء بالتكلفة.

ب. عند بيع تلك الأسهم لا يعترف بأرباح البيع ضمن قائمة الدخل أو الدخل الشامل الآخر وإنما ضمن مكونات حقوق الملكية بإسم "رأس المال الإضافي المدفوع – أسهم خزينة".

ج. عند بيع أسهم الخزينة بخسارة يتم تحميل الخسارة على حساب "رأس المال الإضافي المدفوع – أسهم خزينة". وإذا كانت خسارة البيع أكبر من رصيد هذا الحساب يحمل الباقي على الأرباح المحتجزة.

مثال (5)

أ- في2013/3/1 قامت الشركة العربية بشراء 50000 سهم من أسهمها من السوق المالي بتكلفة تبلغ 3 دنانير للسهم.

ب- في 2013/5/4 قامت الشركة ببيع 20000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 4 دنانير للسهم الواحد.

ج- في 2013/6/5 قامت الشركة ببيع 20000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 1.5 دينار للسهم الواحد.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة لما سبق.

حل مثال (5)

أ- إثبات قيود اليومية اللازمة لشراء الشركة لأسهمها.

150000		من حـ/ أسهم الخزينة (3×50000) إلى حـ/ النقدية	2013/3/1
	150000		

ب-إثبات عملية بيع 20000 سهم بسعر 4 دنانير على النحو التالي:

80000		من حـ/ النقدية (4×20000)	2013/5/4
	60000	إلى حـ/ أسهم الخزينة (3×20000)	
	20000	حـ/ رأس المال الإضافي- أسهم الخزينة	

ج-إثبات عملية بيع 20000 سهم بسعر بيع 1.5 دينار للسهم وبخسارة إجمالية 30000 دينار {(3-1.5)20000}:

30000		من حـ/ النقدية (1.5× 20000)	2013/6/5

20000 10000		حـ/ رأس المال الإضافي- أسهم الخزينة حـ/ أرباح مدورة إلى حـ/ أسهم الخزينة (20000×3)	
	60000		

9. التقاص بين الأصول والإلتزامات المالية
Offsetting a Financial Asset and a Financial Liability

يتطلب هذا المعيار بشكل عام عرض كل من الأصول والإلتزامات المالية بصورة منفصلة حيث يعكس العرض المنفصل وضع أفضل للتدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة والمخاطر المرتبطة بها. إلا أن المعيار قد تطلب إجراء مقاصة بين قيمة الأصل المالي والإلتزام المالي، بحيث يتم عرض المبلغ الصافي بينهما إما كأصل أو إلتزام في قائمة المركز المالي حسب مقتضى الحال عند توفر الشرطين التاليين معاً:

- للمنشأة حق قانوني للمقاصة قابل للتطبيق للمبالغ المُعترف بها (وجود عقد أو إتفاق مع الأطراف الأخرى).
- وجود نية للتسديد (أو تسوية العقد) على أساس الصافي Settle on a Net Basis أو أن تعترف المنشأة بالأصل وتقوم بتسوية الإلتزام في آن واحد.

10. عرض الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والأرباح

إن تصنيف الأداة المالية الصادرة إما كإلتزام مالي أو أداة حقوق ملكية يحدد ما إذا يتم الإعتراف بالفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والأرباح المتعلقة بتلك الأداة في حسابات الأرباح أو الخسائر أو أنه يتم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، وفيما يلي توضيح لذلك وفق متطلبات هذا المعيار:

أ- إن توزيعات الأرباح على حاملي الأسهم المتداولة المصنفة كحقوق ملكية يتم تحميلها بالمدين من قبل المنشأة مباشرة على حساب حقوق الملكية.

ب- يتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح على حاملي الأسهم المتداولة المصنفة كإلتزامات مالية بنفس الطريقة التي يتم بها الإعتراف بمصروف الفائدة على السندات.

ج- يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بإسترداد الإلتزامات المالية في حسابات الأرباح أو الخسائر.

د- يتم الإعتراف بعمليات إسترداد وإعادة تمويل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كتغيرات في حقوق الملكية.

ه- لا يتم الإعتراف بالتغيرات الحاصلة في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في البيانات المالية.

و- لا يتم عموماً قيد التكاليف المتكبدة في إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الذاتية كمصاريف بل يتم محاسبتها كتخفيض لحقوق الملكية (تخفيض لرأس المال الإضافي أي ما تسمى علاوة إصدار الأسهم). وتتضمن هذه التكاليف الرسوم التنظيمية والقانونية والإستشارية وتكاليف المعاملات الأخرى التي يمكن نسبها مباشرة إلى معاملات حقوق الملكية والتكاليف التي كان من الممكن تجنبها بطريقة أخرى.

مثال (6)

أصدرت الشركة الأهلية المساهمة العامة أسهم قيمتها الإسمية 50000 دينار بمبلغ 80000 دينار نقداً. وقد بلغت مصاريف إصدار الأسهم (أتعاب إستشارات لإصدار الأسهم وأتعاب البنك المنفذ للإصدار) بما قيمته 4000 دينار. وتخضع الشركة للضريبة بمعدل 30% علماً بأن مصاريف إصدار الأسهم قابلة للإقتطاع الضريبي (مقبولة ضريبياً).

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لاصدار الأسهم ومصاريف الاصدار .

حل مثال (6)

- إعداد قيد دفع مصاريف إصدار الأسهم:

4000		من حـــ/ مصاريف إصدار الأسهم
	4000	إلى حـــ/ النقدية

- إعداد قيد إصدار الأسهم:

80000		من حـــ/ النقدية
	50000	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم
	30000	إلى حـــ/ رأس مال إضافي

- إعداد قيد تحميل مصاريف الأسهم لرأس المال الإضافي:

2600		من حـــ/ رأس مال إضافي
1400		حـــ/ أصول ضريبية مؤجلة (4000×35%)
	4000	إلى حـــ/ مصاريف إصدار الأسهم

11. متطلبات الإفصاح

إنتقلت متطلبات الإفصاح إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7).

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من البنود التالية لا يعد أصل مالي:

أ- المصاريف المدفوعة مقدماً
ب- الإستثمار في أداة حق ملكية منشأة أخرى
ج- النقد
د- الإستثمار في السندات

2. أي من الإلتزامات التالية هي إلتزام مالي:

أ- مخصص ضمان ما بعد البيع
ب- مخصص إلتزام استنتاجي
ج- قرض البنك
د- الإيراد المؤجل

3. العقود التي تدخل فيها المنشأة مع أطراف أخرى والتي سيتم تسويتها من خلال إصدار المنشأة أسهم عادية وكان العقد سينفذ في المستقبل على أساس سعر الذهب المستقبلي:

أ- أصول مالية
ب- إلتزامات مالية
ج- من مكونات حقوق الملكية
د- مطروحة من حقوق الملكية

4. العقود التي تدخل فيها المنشأة مع أطراف أخرى والتي سيتم تسويتها من خلال إصدار المنشأة أسهم عادية، وكان العقد سينفذ في المستقبل على أساس عدد محدد من أدوات حقوق الملكية (الأسهم):

أ- إلتزامات مالية
ب- أصول مالية
ج- أداة حقوق الملكية
د- مطروحة من حقوق الملكية

5. أرباح بيع أسهم الخزينة تظهر ضمن:

أ- إيرادات أخرى في قائمة الدخل
ب- الأرباح المدورة
ج- حساب رأس المال الإضافي- أسهم خزينة ضمن حقوق الملكية
د- لا تظهر في القوائم المالية على الإطلاق

6. إذا كان العقد الآجل لشراء الفضة يتضمن إمكانية تسويته على أساس الصافي، فإن هذا العقد يعتبر أداة مالية:

أ- نعم، كون االفضة من الأصول المالية
ب- نعم، كون الفضة ذات سيولة عالية
ج- لا، كون الفضة سلعة وليس أصل مالي
د- نعم، نظراً لأن العقد سيتم تسويته بالصافي

7. ما هي شروط معادلة الأصول والإلتزامات المالية (العرض على أساس الصافي)؟

أ- الحق القانوني في التقاص

ب- الحق القانوني في التقاص ونية التسوية على أساس الصافي أو في الوقت نفسه

ج- وجود آلية مقاصة أو آلية سوق أخرى للتسوية على أساس الصافي وتوقع بالتسوية على أساس الصافي

د- إتفاقية ترصيد بالصافي وتوقع بالتسوية على أساس الصافي

8. في 2013/2/1 قامت الشركة الماسية بشراء 1000 سهم من أسهمها من السوق المالي بتكلفة تبلغ 5 دنانير للسهم وأن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في 2013/1/1 هو 8500 دينار. وفي 2013/3/1 قامت الشركة ببيع 500 سهم من أسهم الخزينة بسعر 6 دنانير للسهم الواحد. وفي 2013/5/5 قامت الشركة ببيع 500 سهم من أسهم الخزينة بسعر 2 دينار للسهم الواحد.

إن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في 2013/5/5 وبعد بيع أسهم الخزينة يبلغ:

أ- 7500 دينار

ب- 9500 دينار

ج- 1000 دينار

د- 8500 دينار

9. القروض القابلة للتحويل لأسهم عادية تصنف في القوائم المالية للمقترض:

أ- إلتزامات

ب- جزء إلتزامات وجزء حقوق ملكية

ج- حقوق ملكية

د- جزء أصول وجزء إلتزامات

10. شراء أسهم خزينة نقداً يؤدي إلى:

أ- تخفيض دائم لرأس المال

ب- تخفيض مؤقت لرأس المال

ج- زيادة الأصول

د- زيادة الإلتزامات

التمرين الثاني:

في 2012/1/1 ظهرت حقوق المساهمين في ميزانية شركة الحديد والصلب على النحو التالي:

شركة الحديد والصلب المساهمة العامة **الميزانية في 2012/1/1**			
حقوق المساهمين	**بالدينار**		
رأس مال الأسهم (مليون سهم)	1,000,000		
إحتياطي إجباري	200,000		
إحتياطي اختياري	300,000		
أرباح مدورة	100,000		
مجموع حقوق المساهمين	**1,600,000**		

وقد توفرت لك المعلومات التالية:

1. في 2012/1/10 قامت الشركة بشراء 20000 سهم من أسهمها من السوق المالي بسعر 4 دنانير للسهم الواحد نقداً.
2. في 2012/2/5 قامت ببيع 8000 سهم من تلك الأسهم بسعر 5 دنانير للسهم الواحد نقداً.
3. في 2012/2/9 قامت ببيع 1000 سهم من تلك الأسهم بسعر 6 دنانير للسهم الواحد نقداً.
4. قامت الشركة بتاريخ 2012/2/27 ببيع 7000 سهم أخرى بسعر 2 دينار للسهم الواحد نقداً.

المطلوب:

1- إعداد قيد شراء الأسهم في 202/1/10.
2- إعداد قيد بيع 8000 سهم في 2012/2/5.
3- إعداد قيد بيع 1000 سهم في 2012/2/9.
4- إعداد قيد بيع 7000 سهم في 2012/2/27.
5- رصيد الأرباح المدورة سيظهر في ميزانية الشركة في 2012/2/28 ....
6- مجموع حقوق المساهمين في 2012/2/28 (بعد كافة العمليات السابقة) يبلغ ....

التمرين الثالث:

أصدرت الشركة الأهلية المساهمة العامة أسهم قيمتها الاسمية 30000 دينار بمبلغ 45000 دينار نقداً. وقد بلغت مصاريف إصدار الأسهم (أتعاب إستشارات لإصدار الأسهم وأتعاب البنك المنفذ

للإصدار) بما قيمته 3000 دينار. وتخضع الشركة للضريبة بمعدل 20% علماً بأن مصاريف إصدار الأسهم قابلة للإقتطاع الضريبي (مقبولة ضريبياً).

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لإصدار الأسهم ومصاريف الإصدار.

التمرين الرابع:

في 2013/1/1 أصدرت الشركة العالمية سندات قابلة للتحويل لأسهم عادية بمعدل 5 أسهم للسند تستحق في 2013/12/31، تم إصدار السندات بالقيمة الإسمية البالغة 60000 دينار. وتحمل فائدة 10% سنوياً تسدد في 2013/12/31. وعند إصدار السندات بلغ معدل الفائدة السوقي السائد للسندات المشابهة بدون حق خيار التحويل لأسهم 14%.

المطلوب: حدد الجزء الواجب تصنيفة كإلتزام والجزء الآخر الواجب تصنيفه ضمن حقوق الملكية.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	ج	ب	ج	ج	د	ب	أ	ب	ب

إجابة التمرين الثاني:

1- إعداد قيد شراء الأسهم في 2012/1/10:

80000 من حـــ/ أسهم خزينة

80000 إلى حـــ/ النقدية

2- إعداد قيد بيع 8000 سهم في 2012/2/5:

40000 من حـــ/ النقدية

إلى مذكورين

32000 حـــ/ أسهم خزينة

8000 حـــ/ رأس المال الاضافي- أسهم خزينة

3- إعداد قيد بيع 1000 سهم في 2012/2/9:

6000 من حـــ/ النقدية

إلى مذكورين

4000 حـــ/ أسهم خزينة

2000 حـــ/ رأس المال الاضافي- أسهم خزينة

4- إعداد قيد بيع 7000 سهم في 2012/2/27:

من مذكورين

14000 حـــ/ النقدية

10000 حـــ/ رأس المال الاضافي- أسهم خزينة

4000 حـــ/ ارباح مدورة

28000الى حـــ/ أسهم خزينة

5- رصيد الأرباح المدورة سيظهر في ميزانية الشركة في 2012/2/28 يبلغ 96000 دينار.

6- مجموع حقوق المساهمين في 2012/2/28 (بعد كافة العمليات السابقة) يبلغ 1580000 دينار.

إجابة التمرين الثالث:

- إعداد قيد دفع مصاريف إصدار الأسهم:

3000		من حـــ/ مصاريف إصدار الأسهم
	3000	إلى حـــ/ النقدية

- إعداد قيد إصدار الأسهم:

45000		من حـــ/ النقدية
	30000	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم
	15000	إلى حـــ/ رأس مال إضافي

- إعداد قيد تحميل مصاريف الأسهم لرأس المال الإضافي:

2400		من حـــ/ رأس مال اضافي
600		حـــ/ اصول ضريبية مؤجلة 3000×20%
	3000	إلى حـــ/ مصاريف إصدار الأسهم

إجابة التمرين الرابع:

البيان	**2013/1/1**	**2013/12/31**
– التدفقات النقدية (تسديد السندات وفوائدها)		– 66000 دينار
– معدل الفائدة	%14	
– الجزء الذي يصنف كإلتزام (القيمة الحالية)		
66000÷ 1.14 ←	57895 دينار	
– الجزء الذي يصنف كحق ملكية		
(60000 – 57895) ←	2105 دينار	

محور: الأدوات المالية

الفصل العشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (39)

الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

Financial Instruments: Recognition and Measurement

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (39).
3. توضيح كيفية القياس المبدئي للإعتراف بالأصول المالية والمطلوبات المالية في قائمة المركز المالي.
4. تحديد كيفية تصنيف الأصول والمطلوبات المالية وذلك لأغراض القياس اللاحق لهذه الأصول عند إعداد القوائم المالية.
5. الوقوف على ماهية المشتقات المالية والمعالجة المحاسبية لها وصفاتها.
6. توضيح مؤشرات التدني للموجودات المالية وكيفية الإعتراف بذلك التدني.
7. بيان المعالجة المحاسبية للتحوط بأنواعه المختلفة.
8. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس".

1. مقدمة

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، الأدوات المالية: الإعتراف والقياس، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية وقد جاء إستكمالاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بعرض الأدوات المالية.

وقد حدثت عدة تعديلات على هذا المعيار منذ صدوره عام 1999. ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على إستبدال هذا المعيار بمعيار جديد هو معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) (IFRS 9) والذي صدرت منه المرحلة الأولى عام 2009، في نوفمبر 2009، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية فصول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) "الأدوات المالية" المتعلقة بتصنيف وقياس الأصول المالية. وفي تشرين أول 2010، أضاف المجلس المتطلبات المتعلقة بتصنيف وقياس الإلتزامات المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9). وهذا يتضمن متطلبات حول المشتقات الضمنية وكيفية محاسبة مخاطر الإئتمان للإلتزامات المالية التي تُقاس بالقيمة العادلة.

وفي تشرين أول 2010، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن ينقل المتطلبات المتعلقة بإلغاء الإعتراف بالأصول والإلتزامات المالية من معيار المحاسبة الدولي (39) دون أي تغيير عليها، وكان من المقرر أن يبدأ سريان (IFRS 9) من 2013/1/1 ثم تم تأجيل إلزامية التطبيق حتى 2015/1/1. وبسبب عدم استكمال المراحل المتبقية من المعيار رقم (9) الخاصة بالتدني والتحوط تم تأجيل إلزامية التطبيق لمعيار رقم (9) إلى 2018/1/1.

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (39) إلى وضع أسس للإعتراف والقياس المتعلقة بالأصول المالية، والمطلوبات المالية، وللعقود المتعلقة بشراء وبيع أصول أو بنود غير مالية. ويبين المعيار كيفية تصنيف الأصول والمطلوبات المالية ومتى يتم إلغاء الإعتراف بها، والمعالجة المحاسبية لإنخفاض القيمة ومحاسبة التحوط.

وفيما يتعلق بمتطلبات عرض المعلومات الخاصة بالأدوات المالية فقد وردت في معيار المحاسبة الدولي رقم (32)، العرض. أما متطلبات الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأدوات المالية فقد وردت ضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7) (IFRS 7) الذي يحمل عنوان، الإفصاحات.

3. نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل كافة المنشآت على كافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء ما يلي:

أ. الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معايير المحاسبة الدولية ذوات الأرقام (27) و(28) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10).

ب. الحقوق والإلتزامات الناجمة عن عقود الإيجار والتي تخضع لمعيار المحاسبة الدولي رقم (17).

ج. حقوق وإلتزامات أصحاب العمل في ظل خطط منافع الموظفين والتي تخضع لمعيار (IAS 19).

د. الأدوات المالية الصادرة من قبل المنشأة والتي تستوفي تعريف أداة حق الملكية الوارد في معيار (IAS 32). في حين يتوجب على حامل أداة حق الملكية تطبيق متطلبات معيار (IAS 39).

ه. الحقوق والإلتزامات الناجمة عن عقود التأمين كما عرّفها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4) عدا تلك الأصول والإلتزامات التي تخضع لمتطلبات هذا المعيار والمحددة بشل واضح في المعيار (39) أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4).

و. عقود الضمانات الطارئة في إندماج الأعمال والخاضعة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) المتعلق بإندماج الأعمال. وهذا الإعفاء ينطبق فقط على الدامج (المشتري).

ز. العقود بين الدامج (المشتري) والمورد في عمليات إندماج الأعمال لشراء أو بيع المنشأة المنوي دمجها (شرائها) في تاريخ مستقبلي.

ح. الأدوات المالية والعقود والإلتزامات المتعلقة بالمدفوعات على أساس السهم والخاضعة لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2).

وقد حدّد المعيار بعض الإلتزامات الناجمة عن تعهدات القروض التي تصدرها المنشآت والمستثناة من نطاق هذا المعيار والتي تخضع لمعيار المحاسبة الدولي (37) المتعلق بالإلتزامات الطارئة بإستثناء قيام المصدر لهذه الإلتزامات من خلال ممارسات سابقة معتادة لديه ببيع الأصول مباشرة والمقتناة من الإلتزامات الناجمة عن تعهدات القروض والتي تخضع لمتطلبات هذا المعيار.

4. التعريفات Definitions

الأداة المالية A Financial Instrument

أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة معينة وإلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى، ويتضمن معيار (32) تعريفات مفصلة للأصول والإلتزامات المالية.

القيمة العادلة Fair Value

هو السعر الذي يُستلم لبيع الأصل أو الذي يُدفع لنقل الإلتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (13)).

عقد الضمان المالي Inancial Guarantee Contract

عقد يتطلب من المُصدر تقديم دفعات محددة لتعويض صاحبه عن الخسارة التي يتكبدها بسبب تخلف مدين محدد عن السداد عند إستحقاقه وفقاً للشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين معينة.

5. القياس المبدئي Initial Recognition

أ- الإعتراف بالأصول المالية أو المطلوبات المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفاً في إشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية، ويتم إثبات عمليات شراء وبيع الأصول المالية بإستخدام تاريخ التعامل Trade Date أو تاريخ التسوية Settlement Date كأساس للإعتراف والإثبات في الدفاتر.

ويقصد هنا بالإعتراف الوقت الذي يجب أن تسجل فيه المنشأة بشكل أولي (لأول مرة) أصل أو إلتزام مالي في قائمة المركز المالي.

تاريخ التعامل: هو التاريخ الذي تلتزم المنشأة به بشراء أو بيع أصل مالي. ومحاسبة تاريخ التعامل تتضمن الإعتراف بأصل سيتم إستلامه ومطلوب سيتم دفعه لقاء هذا الأصل بتاريخ العملية، وإستبعاد الأصل الذي تم بيعه والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع والإعتراف بالذمم المدينة الناجمة عن البيع بتاريخ التعامل.

تاريخ التسوية: أما تاريخ التسوية فهو التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمنشأة أو الذي ستحول المنشأة به أصل معين للغير. ويتم الإعتراف بأصل معين بتاريخ إستلامه من قبل المنشأة، وكذلك الإعتراف بالتخلص من أصل معين (بيع أصل) والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع الأصل بتاريخ تحويل ذلك الأصل للطرف الآخر.

ب- يتم إلغاء الإعتراف بأصل مالي معين أو جزء منه عندما تفقد المنشأة السيطرة على الحقوق التعاقدية للتدفقات النقدية من ذلك الأصل المالي أو عندما تقوم بتحويل الأصل المالي لطرف آخر (التنازل عنه) من خلال البيع أي التنازل عن حقوق إستلام التدفقات النقدية المتعلقة بذلك الأصل أو قد يتم تحويل الأصل المالي لطرف آخر من خلال الإحتفاظ بالحقوق التعاقدية لإستلام تدفقات نقدية من ذلك الأصل المالي، وفي نفس الوقت الإلتزام بدفع دفعات نقدية لطرف أو أكثر من خلال حقوق تعاقدية محددة.

كما يبين هذا المعيار بأنه يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بشكل كامل، إذا نقلت المنشأة بشكل جوهري كافة المخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي.

ج- عند إلغاء الإعتراف بأصل مالي (Derecognition) يتم الإعتراف بالفرق بين القيمة الدفترية المسجلة (Carrying amount) والمقابل المستلم (أصل مالي مستلم مطروحاً منه أية إلتزامات

قد تنشىء من عملية التخلص من الأصل) في **قائمة الدخل**، وكذلك يعترف برصيد أي متراكم أرباح أو خسائر وارد ضمن حقوق الملكية والناجم عن إعادة التقييم للأصول المالية في فترات سابقة ضمن قائمة الدخل.

وعند إلغاء الإعتراف بجزء من الأصل المالي، فإن القيمة الدفترية المسجلة سوف يتم توزيعها تناسبياً بين الجزء المباع والجزء المتبقي، ويتم تحديد ما يتعلق بالجزء المباع بإستخدام القيمة العادلة في تاريخ البيع وترحيل أرباح أو خسائر البيع في **قائمة الدخل** (ربح أو خسارة الفترة). كما يتم توزيع متراكم الأرباح أو الخسائر المُعترف به ضمن حقوق الملكية بين الجزء المتبقي المُعترف به والجزء المباع إعتماداً على القيمة العادلة لذلك الجزء.

د- يتم إلغاء الإلتزامات النقدية عندما يتم سدادها Extinguished أي عندما يتم سدادها أو إلغائها أو التنازل عنها. وتعالج عملية تبادل أدوات الدين بين مقرض ومقترض في ظل شروط مختلفة بشكل جوهري كإلغاء للمطلوب المالي الأساسي أي قبل التبادل، وفي نفس الوقت يتم الإعتراف بمطلوب مالي جديد ويعترف بأي فروقات ناجمة عن عملية التبادل كربح أو خسارة في **قائمة الدخل** مع الأخذ بعين الإعتبار أية مدفوعات سواء أكانت نقدية أم غير نقدية تمت خلال التبادل.

6. القياس Measurement

1.6 تصنيف الأصول المالية والقياس اللاحق لها

Classification and Measurement of Financial Assets

أولاً: يتطلب المعيار من المنشآت تصنيف الأصول المالية ضمن أي من الفئات الأربعة التالية وذلك لأغراض القياس اللاحق لهذه الأصول –عند إعداد القوائم المالية– وبعد الإعتراف المبدئي لتلك الأصول:

أ. **أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (قائمة الدخل)**

Financial Assets at Fair Value Through Profit or Loss

ويقسم المعيار هذه الفئة إلى فئتين فرعيتين هما:

1. أصول محتفظ بها للمتاجرة Held for Trading

هي الموجودات التي تم إمتلاكها بشكل رئيسي لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش المتعامل، ويجب تصنيف الموجودات المالية على أنها محتفظ بها للمتاجرة بغض النظر عن سبب إمتلاكها إذا كانت جزءاً من محفظة يوجد دليل على أن لها نمطاً فعلياً لتحقيق الربح قصير الأجل وتعتبر الموجودات المالية المشتقة دائما أنها محتفظ بها للمتاجرة إلا إذا حددت بأنها أدوات تحوط فعلّية.

هذا ولا يسمح المعيار تصنيف الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوقي مدرج في سوق نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق ضمن فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (قائمة الدخل).

2. المخصصة Designated

وهي الأصول التي تختار المنشأة تصنيفها ضمن هذه الفئة بحيث يتم تقييمها بالقيمة العادلة ويتم الإعتراف بالتغيرات بالقيمة العادلة في قائمة الدخل من خلال الأرباح والخسائر.

ب. أصول مالية معدة للبيع Available –for- Sale Financial Assets

وهي تلك الموجودات المالية التي هي ليست:

- قروض وذمم مدينة، أو
- إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق، أو
- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

ج. إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق Held –to- Maturity Investments

هي موجودات مالية غير مشتقة ذات مدفوعات محددة أو قابلة للتحديد ولها موعد إستحقاق ثابت وللمشروع نية وقدرة على الإحتفاظ بها حتى الإستحقاق، مثل سندات ذات فائدة ثابتة وموعد سدادها محدد.

د. القروض والذمم المدينة Loans and Receivables

هي الأصول المالية غير المشتقة والمحددة قيمة تسديدها بشكل مسبق وبمقدار ثابت والتي تنشئها أو تحصل عليها المنشأة، وهي غير مدرجة في سوق نشط وغير مخصصة للمتاجرة بها، ولم تعتبرها المنشأة عند الإعتراف الأولي بها كأصول بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر أو كأصول متوفرة (معدة) للبيع.

2.6 القياس المبدئي للأصول والإلتزامات المالية

1. يتم قياس الأصول أو المطلوبات المالية عند الإعتراف الأولي بها بالقيمة العادلة لها مضافاً إليها تكاليف العملية Transaction Costs والتي تعزى مباشرة لعملية الشراء أو إصدار الأصل أو المطلوب المالي **بإستثناء** الأصول والمطلوبات المالية المصنفة لتقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (وهي المخصصة بالقيمة العادلة أو للمتاجرة) فيتم قياسها بمقدار ثمن الشراء، وبالتالي تعتبر مصاريف الشراء مثل عمولة الوسيط المالي أو السمسار والضرائب وغيرها من المصاريف كمصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل.

أما الأصول والمطلوبات المالية المصنفة كمعدة للبيع أو محتفظ بها حتى الإستحقاق وكذلك القروض والذمم سوف تسجل عند الإثبات المبدئي لها **بقيمة الشراء أو الإصدار مضافاً إليها تكاليف العملية** كتكاليف الشراء المباشرة ورسوم الإصدار أو الضرائب المباشرة.

2. إذا إستخدمت المنشأة أسلوب محاسبة تاريخ التسوية لأصل مالي سيتم قياسه لاحقاً أي عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة، فإنه يتم قياس الأصل مبدئياً بالقيمة العادلة كما هي بتاريخ المتاجرة.

مثال (1)

تم شراء إستثمارات مالية في السندات وتم تصنيفها كمحتفظ بها حتى الإستحقاق بتاريخ 2006/12/27 وكان تاريخ التسوية أي (تبادل السندات بالنقد) في 2006/12/31 وبتكلفة 40000 دينار، علماً بأن قيمة السندات بتاريخ التسوية 42000 دينار.

المطلوب: ما هي التكلفة التي ستظهر بها السندات؟

حل مثال (1)

في هذه الحالة سوف يتم إعتماد مبلغ 40000 دينار كتكلفة للسندات وهي القيمة بتاريخ المتاجرة بالرغم أن قيمة السندات بتاريخ التسوية 42000 دينار كون هذه السندات سيتم تقييمها بالتكلفة المطفأة عند إعداد القوائم المالية.

3.6 بعد الإعتراف المبدئي (الأولي) للأصول المالية يتم بتاريخ إعداد القوائم المالية إعادة قياس تلك الأصول بما فيها المشتقات المالية (Derivatives) بالقيمة العادلة أو بالتكلفة وفق نوعها وكما يلي:

أ. الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل (الأرباح والخسائر) يتم تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للإقتناء بالقيمة العادلة Fair Value مع الإعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة من خلال بيان الدخل (الأرباح والخسائر).

ب. الأصول المالية المعدة (المتاحة) للبيع يتم إعادة قياسها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للإعتراف المبدئي بالقيمة العادلة Fair value مع الإعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة في قائمة الدخل الشامل كدخل شامل آخر من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية. بإستثناء الحالة التي تتدنى (تنخفض) فيها قيمة الأصل المالي إنخفاضاً مستمراً (في قائمة الدخل)، أو إذا كان هناك فروقات ناتجة عن أسعار الصرف المتعلقة بتلك الأصول والتي سيتم مناقشتها لاحقاً.

وتستمر المنشأة بالإعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة ضمن حقوق الملكية حتى يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي عندها يتم تحويل رصيد الربح أو الخسارة المتراكم المدرج ضمن حقوق الملكية إلى بيان الدخل.

ويشار هنا إلى أنه في حالة وجود أصول مالية معدة للبيع ومن فئة البنود النقدية أي الإستثمارات في السندات أو أي أداة مالية لها قيمة محددة (الأصول المالية النقدية) وقيمتها محددة بالعملة الأجنبية بالدولار مثلاً، يتم إظهار التغيرات في القيمة المسجلة لها والمتعلقة بتغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن بيان الدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي (21).

ج. الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق يتم إعادة قياسها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للإعتراف المبدئي بالتكلفة المطفأة Amortized Costs بإستخدام طريقة الفائدة الفعّالة (Effective Interest Method). وتخضع هذه الأصول إلى إختبار التدني عند وجود مؤشرات كافية لحدوث إنخفاض جوهري في قيمة تلك الأصول.

د. القروض والذمم المدينة Loans and Receivables

يتم إعادة قياسها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للإعتراف المبدئي بالتكلفة المطفأة Amortized Costs بإستخدام طريقة الفائدة الفعّالة (Effective Interest Method).

مثال (2)

بتاريخ 2007/3/5 قامت الشركة العربية ببيع إستثمارات مالية مصنفة كإستثمارات معدة للبيع بمبلغ 32000 دينار وقد أظهرت سجلات الشركة الحسابات المتعلقة بهذه الإستثمارات كما يلي:

- قيمتها الدفترية المسجلة 33000 دينار.
- رصيد حساب الأرباح غير المتحققة الظاهر ضمن حقوق الملكية 7000 دينار.

المطلوب: إحتساب نتيجة بيع الإستثمارات المالية، وإثبات قيد إثبات بيع تلك الإستثمارات.

حل مثال (2)

ربح بيع الإستثمارات المالية = متحصلات البيع – (القيمة الدفترية – الأرباح غير المتحققة)

= 32000 – (33000 – 7000)

= 6000 دينار.

32000		من حـــ/ النقدية
7000		حـــ/ أرباح غير متحققة (المُعترف بها في حقوق الملكية)
	33000	إلى حـــ/ إستثمارات مالية – متاحة للبيع
	6000	حـــ/ أرباح متحققة – بيع إستثمارات

عدم وجود سوق نشط للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية:

إذا لم يتوفر للإستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية (الأسهم) سوق نشط (Active Market) ولا يمكن تحديد قيمتها العادلة بموثوقية، وكذلك المشتقات المالية التي يتم تسويتها من خلال تبادل أدوات حقوق ملكية غير مدرجة في سوق نشط يجب قياسها **بالتكلفة**.

7. القياس اللاحق للمطلوبات المالية

Subsequent Measurement of Financial Liabilities

تصنيف المطلوبات المالية إلى فئتين بهدف تحديد كيفية الإعتراف وقياس تلك المطلوبات في القوائم المالية وكما يلي:

أ. مطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر Financial Liabilities at Fair Value through Profit or Loss ويقسم المعيار هذه الفئة إلى فئتين فرعيتين هما:

1. محددة أو مخصصة بالقيمة العادلة Designated وهي المطلوبات المالية التي تختار المنشأة (ومن لحظة إقتنائها) تصنيفها ضمن هذه الفئة وفروقات إعادة تقييمها بالقيمة العادلة لها تعالج من خلال الأرباح والخسائر.
2. مطلوبات محتفظ بها للمتاجرة Held For Trading ومن أمثلتها الإلتزامات الناتجة عن السندات المقترضة في عمليات بيع قصيرة الأجل والتي يتوجب ردها في المستقبل. ويعتبر الإلتزام المالي كإلتزام محتفظ به للمتاجرة (For Trading) إذا تم الحصول عليه أو نشأ بهدف توليد دخل من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هوامش ربح المتاجرة وتشمل الإلتزامات المالية الأوراق المباعة قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيق أرباح نتيجة تذبذب أسعارها خلال فترات قصيرة. مثل الإلتزامات الناجمة عن العقود المشتقة، والإلتزامات التجارية الأخرى.

ب. المطلوبات المالية الأخرى المقاسة بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعّالة Effective (Interest Method). مثل حسابات الذمم الدائنة وأوراق الدفع والأوراق المالية المحررة مقابل الديون المستحقة على المنشأة.

مثال (3) (قياس التكلفة المطفأة للأصول المالية)

بتاريخ 2002/1/1 إشترت المنشأة (س) أداة دين –سندات– محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق وتستحق بعد 5 سنوات بقيمة 10000 دينار شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي، الضرائب ......). تحمل السندات قيمة إسمية مقدارها 12500 دينار وبفائدة ثابتة بنسبة 4.72% تدفع سنوياً. ويبلغ سعر الفائدة السوقي عند شراء السندات 10%.

المطلوب: إثبات كافة القيود المتعلقة بشراء السندات، وإيرادات فوائد السندات خلال فترة إقتناء السندات.

حل مثال (3)

يلاحظ أن معدل الفائدة الذي تحمله السندات (4.72%) أقل من معدل الفائدة السوقي البالغ 10% وهذا ما يبرر شراء السندات بخصم مقداره 2500 دينار وهو الفرق بين تكلفة السندات والقيمة الإسمية التي سيتم إستردادها للسندات بعد 5 سنوات.

وفيما يلي جدول يبين كيفية إحتساب التكلفة المطفأة نهاية كل سنة:

السنة (1)	التكلفة المطفأة بداية السنة (2)	دخل الفائدة الفعّالة (3) =(2) ×10%	الفائدة المقبوضة (4)*	إطفاء الخصم (5) =(3)-(4)	التكلفة المطفأة نهاية السنة (6)
					10000
1	10000	10000×10%= 1000	590	410	10410
2	10410	10410×10%= 1041	590	451	10861
3	10861	10861×10%=10861	590	496	11357
4	11357	11357×10%=1135	590	545	11902
5	11902	11902×10%=1190	590	600	12500

- يلاحظ أن الفائدة المقبوضة سنوياً تبلغ 590 دينار، وتمثل الفائدة البالغة بنسبة 4.7% × 12500 دينار (القيمة الإسمية للسندات).

ويتم إثبات القيود اليومية المتعلقة بفائدة السندات كما يلي:

- عند شراء السندات:

12500		من حـــ/ الإستثمارات المالية في السندات – محتفظ بها حتى الإستحقاق
	2500	إلى حـــ/ خصم السندات
	10000	حـــ/ النقدية

- في نهاية السنة الأولى بتاريخ 2002/12/31:

590 410	 1000	من حـــ/ النقدية – أو الفائدة مستحقة القبض حـــ/ خصم السندات إلى حـــ/ إيراد فائدة السندات

- في نهاية السنة الثانية بتاريخ 2003/12/31:

590 451	 1041	من حـــ/ النقدية – أو الفائدة مستحقة القبض حـــ/ خصم السندات إلى حـــ/ إيراد فائدة السندات

- في نهاية السنة الثالثة بتاريخ 2004/12/31:

590 496	 1086	من حـــ/ النقدية – أو الفائدة مستحقة القبض حـــ/ خصم السندات إلى حـــ/ إيراد فائدة السندات

- في نهاية السنة الرابعة بتاريخ 2005/12/31:

590 545	 1135	من حـــ/ النقدية – أو الفائدة مستحقة القبض حـــ/ خصم السندات إلى حـــ/ إيراد فائدة السندات

- في نهاية السنة الخامسة بتاريخ 2006/12/31:

590 600	 1190	من حـــ/ النقدية – أو الفائدة مستحقة القبض حـــ/ خصم السندات إلى حـــ/ إيراد فائدة السندات

- عند تحصيل قيمة السندات:

12500	 12500	من حـــ/ النقدية إلى حـــ/ الإستثمارات المالية في السندات – محتفظ بها حتى الإستحقاق

8. إعادة التصنيف Reclassification

أ- لا يجوز إعادة تصنيف أي أداة مالية إلى فئة "الأدوات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر" بعد الإعتراف الأولي بها.

ب- لا يجوز إعادة تصنيف المشتقات المالية من فئة "الأدوات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر" إلى أي فئة أخرى.

ج- لا يجوز إعادة تصنيف أي أداة مالية من فئة "الأدوات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر" إلى أي فئة أخرى (متاحة للبيع، محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق، القروض والسلف). وسمح المعيار في التعديل الذي تم في شهر تشرين أول 2008 التحويل من فئة "الأدوات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر" إلى الفئات الأخرى بشروط معينة على خلفية الأزمة المالية العالمية نهاية عام 2008 ولفترة محدودة إنتهت في حينه.

د- إذا أصبح تصنيف الإستثمارات المالية ضمن فئة محتفظ بها حتى الإستحقاق غير ملائم نتيجة تغير نية أو قدرة المنشأة، فإنه يجب إعادة تصنيفها إلى فئة (معدة للبيع Available for Sale) وإعادة قياسها بالقيمة العادلة. وإذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف مبلغ مهم نسبياً من قيمة الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق إلى متاحة (معدة) للبيع يتطلب ذلك إعادة تصنيف كافة الإستثمارات المالية المتبقية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق إلى فئة الأصول المالية المتاحة للبيع. وتعالج الفروقات بين القيمة الدفترية المسجلة (Carrying Amount) والقيمة العادلة بتاريخ إعادة التصنيف مباشرة ضمن حقوق الملكية ومن خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

ه- يمنع المعيار إعادة تصنيف القروض والذمم المدينة إلى الأصول المالية المتاحة (المعدة) للبيع.

9. بيع الإستثمارات المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق أو إعادة تصنيفها

عند قيام المنشأة ببيع جزء كبير أو مهم نسبياً من الإستثمارات المالية المصنفة ضمن فئة "محتفظ بها حتى الإستحقاق" قبل تاريخ الإستحقاق أو قامت بإعادة تصنيف جزء مهم من تلك الإستثمارات إلى فئة الإستثمارات المالية المعدة للبيع، فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (39) يوجب تحويل كافة الإستثمارات المصنفة حتى الإستحقاق إلى معدة للبيع ويمنع تصنيف أي إستثمار جديد ضمن فئة حتى الإستحقاق لمدة سنتين قادمتين.

ويستثنى من ذلك الحالات التالية:

- إذا كان بيع الإستثمارات قريبة جداً من تاريخ الإستحقاق، بحيث لا يكون هناك تأثير هام لتغير سعر الفائدة السائد في السوق على القيمة العادلة للأصل المالي.
- أن تكون عملية البيع تمت بعد قيام المنشأة بتحصيل كامل المبلغ الأصلي المتعلق بالأصل المالي من خلال دفعات أو دفعات محددة مسبقاً.

- المبيعات الناتجة عن أسباب منعزلة وخارج سيطرة المنشأة وغير متكررة، ويصعب التنبؤ بها بشكل معقول (مثل التدهور الحاد في الوضع المالي للجهة المصدرة للأداة المالية).

مثال (4)

في 2012/1/1 قامت شركة النور بشراء الموجودات المالية التالية وعندما كانت أسعار الفائدة السائدة في السوق 12%:

أ- سندات مصدرة من شركة الوفاق بمبلغ 887000 دينار تستحق بعد 10 سنوات، تحمل فائدة 10%، قيمتها الإسمية مليون دينار. وتنوي الشركة الإحتفاظ بهذه السندات لحين الإستحقاق تقبض الفائدة في 1/1 من كل عام.

ب- سندات مصدرة من شركة الإتحاد بمبلغ 5360000 دينار تستحق بعد 5 سنوات، تحمل فائدة 14%، قيمتها الإسمية (5000000) دينار، تتوقع الشركة أن أسعار الفائدة سوف تنخفض وبالتالي سوف تباع السندات بربح وسيتم المتاجرة بها. وقد بلغت القيمة العادلة لها في 2004/12/31 (5634000) دينار وتقبض الفائدة في 1/1 من كل عام.

ج- 100 ألف سهم من أسهم شركة البوتاس بمبلغ 2200000 دينار وتنوي الشركة الإحتفاظ بتلك الأسهم لأغراض المتاجرة. وقد بلغت القيمة العادلة لتلك الأسهم في 2012/12/31 (2100000) دينار.

د- 150 ألف سهم من أسهم شركة الصمود بمبلغ (5600000) دينار ولا يوجد للشركة خطط حالية لبيع هذه الأسهم وستكون متاحة للبيع، وفي 2012/12/31 بلغت القيمة العادلة لها (5190000) دينار.

المطلوب: إثبات العمليات السابقة في دفاتر شركة النور وإعادة قياسها في 2012/12/31 وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (39).

حل مثال (4)

<u>أولاً:</u> التصنيف

- سندات شركة الوفاق يجب أن تصنف ضمن الموجودات المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق Held to Maturity.
- سندات شركة الإتحاد يتم تصنيفها كمحتفظ بها لأغراض المتاجرة Trading.
- أسهم شركة البوتاس يتم تصنيفها كمحتفظ بها لأغراض المتاجرة Trading.
- أسهم شركة الصمود يتم تصنيفها كأصول مالية متوفرة (معدة) للبيع Available for Sale.

ثانياً: التسجيل الأولي عند الشراء في 2012/1/1 بدون توسيط حساب العلاوة أو الخصم

1. الإستثمار في سندات شركة الوفاق:

887000		من حـ/ الإستثمارات المالية في السندات – محتفظ بها حتى الإستحقاق
	887000	إلى حـ/ النقدية

2. الإستثمار في سندات شركة الإتحاد:

5360000		من حـ/ إستثمارات مالية في سندات شركة الإتحاد – محتفظ بها للمتاجرة
	5360000	إلى حـ/ النقدية

3. الإستثمار في شركة البوتاس:

2200000		من حـ/ إستثمارات مالية في أسهم شركة البوتاس– محتفظ بها للمتاجرة
	2200000	إلى حـ/ النقدية

4. الإستثمار في أسهم شركة الصمود:

5600000		من حـ/ إستثمارات مالية في أسهم شركة الصمود – معدة للبيع
	5600000	إلى حـ/ النقدية

ثالثاً: التقييم في 2012/12/31

1. سندات شركة الوفاق:

التاريخ	الفائدة المقبوضة (1)	الفائدة الفعّالة (2)	إطفاء الخصم (1) – (2)	القيمة الدفترية + إطفاء الخصم
				887000 دينار
2004/12/31	1000000×%10	(887000×%12)		
	100000 دينار	106440 دينار	6440	893440 دينار

ويتم إثبات ذلك بالقيد التالي:

10000		من حـ/ فائدة مستحقة القبض
6440		حـ/ إستثمارات مالية في سندات شركة الوفاق – محتفظ بها حتى الإستحقاق
	106440	إلى حـ/ إيراد فوائد السندات

بما أن هذه السندات محتفظ بها حتى الإستحقاق فإنها تظهر في قائمة المركز المالي بالتكلفة بعد الإطفاء أي برصيد 893440 دينار.

2. سندات شركة الإتحاد:

التاريخ	الفائدة المقبوضة (1)	الفائدة الفعّالة (2)	إطفاء العلاوة (1) – (2)	القيمة الدفترية – إطفاء العلاوة
				5360000 دينار
2012/12/31	5000000×%14	(5360000×%12)		
	700000 دينار	643200 دينار	(56800)	5303200 دينار

ويتم إثبات ذلك بالقيد التالي:

700000		من حـــ/ فائدة مستحقة القبض
	56800	إلى حـــ/ إستثمارات مالية في سندات شـركة الإتحـاد – محـتفظ بهـا للمتاجرة
	643200	إلى حـــ/ إيراد فوائد السندات

وتبلغ القيمة العادلة في 2012/12/31 مبلغ (5634000) دينار وقد إرتفعت القيمة العادلة عن القيمة المسجلة (الدفترية) البالغة (5303200) دينار بمقدار (330800) دينار والتي سيعترف بها كأرباح حيازة غير متحققة يعترف بها في قائمة الدخل كونها أصول مالية للمتاجرة، ويتم إعداد القيد التالي:

330800		من حـــ/ تعديلات القيمة العادلة – إستثمارات محتفظ بها للمتاجرة
	330800	إلى حـــ/ أرباح حيازة غير متحققة لإستثمارات مالية محـتفظ بهـا للمتاجرة

ويتم إقفال حساب الأرباح غير المحققة في بيان الدخل:

330800		من حـــ/ أرباح حيازة غير متحققة لإستثمارات مالية محـتفظ بهـا للمتاجرة
	330800	إلى حـــ/ ملخص الدخل (أ.خ)

وحساب تعديلات القيمة العادلة **وهو حساب وسيط يظهر مضافاً إلى حساب** إستثمارات مالية في سندات شركة الإتحاد – محتفظ بها للمتاجرة **كون رصيده مديناً.**

3. تقييم الإستثمارات المالية في أسهم شركة البوتاس:

وتبلغ القيمة العادلة في 2012/12/31 مبلغ (2100000) دينار وقد إنخفضت القيمة العادلة عن القيمة المسجلة (الدفترية) البالغة (2200000) دينار بمقدار (100000) دينار والتي سيعترف بها كخسائر حيازة غير متحققة يعترف بها في قائمة الدخل كونها أصول مالية للمتاجرة.

100000		من حـــ/ خسائر غير متحققة لحيازة إستثمارات مالية للمتاجرة
	100000	إلى حـــ/ تعديلات القيمة العادلة - إستثمارات محتفظ بها للمتاجرة

وحساب تعديلات القيمة العادلة **وهو حساب وسيط برصيد دائن يظهر مطروحاً من حساب** إستثمارات مالية في أسهم شركة البوتاس- محتفظ بها للمتاجرة.

ويتم إقفال حساب الخسائر غير المحققة في بيان الدخل:

100000		من حـــ/ ملخص الدخل (أ.خ)
	100000	إلى حـــ/ خسائر غير متحققة لحيازة إستثمارات مالية للمتاجرة

إستثمارات مالية في أسهم شركة الإتحاد - محتفظ بها للمتاجرة **كون رصيده مديناً.**

4. تقييم الإستثمارات مالية في أسهم شركة الصمود:

بما أن هذه الإستثمارات مصنفة كإستثمارات معدة (متاحة) للبيع فإن فروقات تقييم القيمة العادلة تقفل مباشرة **ضمن حقوق الملكية** من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية.

وتبلغ القيمة العادلة في 2012/12/31 مبلغ (5190000) دينار وقد إنخفضت القيمة العادلة عن القيمة المسجلة (الدفترية) البالغة (5600000) دينار بمقدار (410000) دينار وتعتبر خسائر غير متحققة.

410000		من حـــ/ خسائر غير متحققة لحيازة إستثمارات معدة للبيع
	410000	إلى حـــ/ تعديلات القيمة العادلة - المعدة (متاحة) للبيع

ويظهر حساب خسائر غير متحققة لحيازة إستثمارات معدة للبيع ضمن حسابات حقوق الملكية برصيد مدين. ويظهر حساب تعديلات القيمة العادلة وهو حساب وسيط برصيد دائن مطروحاً من حساب إستثمارات مالية في أسهم شركة الصمود – معدة للبيع.

10. قياس القيمة العادلة Fair Value Measurement

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يحدد لأداة المالية أو أي بند آخر والذي يمكن مبادلة أصل به أو تسوية إلتزام بين أطراف على إطلاع وراغبة في عملية تتم على أساس تجاري، وكما تبين سابقاً هناك ثلاث فئات رئيسية من الأصول والإلتزامات المالية تقاس بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي وهي:

– الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (أي وفروقات التقييم لها تعالج من خلال بيان الدخل).
– الأصول المالية المعدة للبيع.
– المطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل.

ويستثني المعيار الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية، مثل الأسهم غير المسعّرة في سوق مالي نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية أو (التي تكون مشتقات مالية مرتبطة بهذه الأدوات ويجب تسويتها من خلالها) حيث يتم قياس هذه الأدوات المالية بسعر التكلفة بدلاً من القيمة العادلة.

كيفية تحديد القيمة العادلة:

يتم الحصول على القيمة العادلة من المصادر التالية:

أ- الأسعار المنشورة في سوق نشط هي أفضل دليل على القيمة العادلة. وتعتبر القيمة العادلة مأخوذة من سوق نشط إذا كانت الأسعار المعلنة متاحة بسهولة وبشكل منتظم من خلال سوق الأوراق المالية (البورصة) أو تاجر أو وسيط أو جهة منظمة (مثل الجهات الحكومية)، وتعتبر القيمة العادلة المبلغ الذي يتحدد فعلاً من خلال عمليات التبادل بشكل منتظم، وعلى أسس تجارية.

ب- إذا كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي عند إعداد القوائم المالية، يتم إعتبار السعر الذي تم في آخر عملية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية هي القيمة العادلة إذا لم يحصل أي تغيير مهم في الظروف الإقتصادية منذ تاريخ آخر عملية حتى تاريخ القوائم المالية. ويمكن تعديل القيمة العادلة بالتغيرات في الظروف الإقتصادية إذا أمكن ذلك.

ج- أما الأصول والإلتزامات المالية التي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط، يتم عندئذ تحديد القيمة العادلة من خلال إحدى وسائل التقييم، مثل نموذج تسعير الخيارات ونموذخ خصم التدفقات النقدية مع الأخذ بعين الإعتبار كافة العوامل المؤثرة على تحديد القيمة العادلة.

11. إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم تحصيلها
Impairment and Uncollectibility of Financial Assets

أ- بموجب هذا المعيار يجب على المنشأة وبتاريخ كل ميزانية عمومية تقييم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية. وتشير المؤشرات التالية على وجود إنخفاض (تدني) في قيمة الأصول المالية:

- وجود صعوبات مالية كبيرة لدى الجهة المصدرة للأداة المالية أو الطرف المقابل في التعاقدات المالية.
- عدم إلتزام الجهة المصدرة للأداة المالية ببنود العقد، مثل عدم دفع قيمة الأداة المالية أو الفوائد أو التأخر فيها. ومن الأمثلة عليها عدم تسديد أو تأخر مصدر السندات الفوائد الدورية أو عدم دفع قيمة السندات عند الإستحقاق.
- إحتمالية مرتفعة لإفلاس الجهة المصدرة للأداة المالية، أو جدولة الديون المتعثرة.
- عدم وجود سوق نشط لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية لدى مُصدِر ذلك الأصل (مثل الجهة مصدرة السندات). أما إختفاء سوق نشط للأداة المالية لا يعتبر بحد ذاته دليل على إنخفاض القيمة العادلة ما لم يكن مقترن بمعلومات حول وجود صعوبات مالية لدى المُصدِر.
- توفر معلومات حول إنخفاض مهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة أصول مالية منذ تاريخ أول إعتراف بتلك الأصول.
- الإعتراف بخسارة إنخفاض في قيمة الإصل المالي في فترة تقديم التقارير المالية السابقة.

ب- ويتم تطبيق متطلبات إنخفاض القيمة على فئات الأصول التالية:

- الإستثمارات المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق.
- الأصول المالية المعدة للبيع.
- القروض والذمم.
- الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية (مثل الأسهم) التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية.

ويتم قياس الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق والقروض والذمم بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والتي يتم خصمها بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي للأصول المالية (سعر الفائدة الفعلي المستخدم لقياس التكلفة المطفأة).

البنود التي لا تخضع لإختبار التدني في القيمة:

- أما الإلتزامات المالية فلا تخضع لإختبار تدني القيمة.
- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر لا تخضع أيضاً لإختبار التدني، حيث يتم الإعتراف بأي إنخفاض في قيمة هذه الأصول ضمن بيان الدخل.

ج- الإعتراف بخسارة إنخفاض الأصول المالية (تدني القيمة)

يجب الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل المالي في بيان الدخل، بإعتبارها خسارة تدني في القيمة والتي يتم الإعتراف بها عند وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة نتيجة حدوث حدث

واحد أو أكثر بعد الإعتراف المبدئي بالأصل وإذا كان للخسارة تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لأصل مالي أو مجموعة من الأصول والتي يمكن تقديرها بموثوقية.

ويمكن التعبير عن خسارة القيمة بالمعادلة التالية:

خسارة التدني = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة – القيمة الدفترية للأصل المالي

د- إستعادة خسائر تدني قيمة الأصول المالية

في الفترات المالية اللاحقة للإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصول المالية، إذا إرتفعت قيمة هذه الأصول (أي إنخفاض خسارة التدني) مثل تحسن الملاءة المالية لمُصدر السندات يتم الإعتراف بها ضمن بيان الدخل كأرباح إستعادة خسائر التدني. ولا يتم الإعتراف بأرباح إستعادة خسائر التدني في قيمة الإستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية (الأسهم مثلاً) ضمن بيان الدخل إلا عند بيع الإستثمارات نظراً لصعوبة التفريق بين مبلغ إستعادة خسائر التدني وبين الإرتفاع في القيمة العادلة للإستثمارت في أدوات حقوق الملكية.

مثال (5)

في 2006/12/31 كان رصيد الإستثمارات المالية في سندات الشركة الأهلية 40000 دينار والتي تستحق في 2007/12/31 وتحمل فائدة بنسبة 10% سنوياً وهو نفسه سعر الفائدة الفعّال أو الحقيقي ونظراً للصعوبات الكبيرة التي يواجهها مُصدر السندات، فإن هناك دليل موضوعي على تدني قيمة السندات ويتوقع تحصيل مبلغ 20000 دينار فقط عند إستحقاق تلك السندات.

المطلوب: ما هو مبلغ خسارة تدني السندات؟ وإثبات القيد اللازم لذلك.

حل مثال (5)

خسارة التدني = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة – القيمة الدفترية للأصل المالي

= 20000 ÷ (1 + 10) – 40000

= 18182 – 40000

= 21818 دينار

21818		من حـــ/ خسارة إنخفاض قيمة	2006/12/31
	21818	إلى حـــ/ مجمع أو متراكم التدني	

ويظهر حساب مجمع التدني مطروحاً من القيمة الدفترية للإستثمارات المالية في السندات.

12. المشتقات المالية Derivatives

أ. هي أدوات مالية تنتج عن عقود تقوم المنشأة بعقدها مع الغير، وتتصف بما يلي:

- تتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني أي البند المتفق عليه في العقد، مثل سعر الفائدة، أسعار صرف العملة، سعر سلعة معينة مثل النفط أو الذهب، أو مؤشر إئتمان أو غيرها.
- لا تحتاج صافي إستثمار أولي عند إبرام العقد، أو قد يتم دفع مبالغ بسيطة كعلاوة عند إبرام العقد.
- سيتم تسويتها في المستقبل.

ومن الأمثلة عليها العقود الآجلة، والعقود المستقبلية، وعقود المقايضة، وعقود الخيار.

ب. يجب على المنشأة قياس المشتقات المالية بالقيمة العادلة في صلب قائمة المركز المالي، ويتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية ضمن بيان الدخل أو ضمن حقوق الملكية إعتماداً على الغرض منها كما يلي:

- إذا كانت بغرض المتاجرة (المضاربة) يتم الإعتراف بفروقات التقييم في بيان الدخل.
- إذا كانت بغرض التحوط (لمواجهة الآثار السلبية لتغييرات قيمة الأصل أو المطلوب المالي).

الإعتراف بفروقات تقييم القيمة العادلة حسب نوع التحوط وفيما إذا كان تحوط قيمة عادلة، أو تحوط تدفق نقدي كما سيأتي لاحقاً.

العقود الآجلة Forward Contracts

هي عقود تتم بين طرفين لشراء أو بيع مقدار محدد من الأدوات المالية، أو السلع، أو العملات الأجنبية أو أي أصل آخر بسعر مستقبلي معين وهو ما يسمى بالسعر الآجل أو سعر الممارسة. ويعتبر هذا النوع من العقود ملزمة لطرفي العقد ولا يترتب عليها في الغالب دفع علاوة عند إبرام العقد، ويتم الإتفاق على شروط العقد بين الطرفين من حيث تاريخ الممارسة والسعر وكمية الأصل موضوع العقد. ويجب ملاحظة أنه عندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد آجل فإن القيمة العادلة للحق والقيمة العادلة للإلتزام عادةً تكون متساوية، وبالتالي فإن صافي القيمة العادلة للعقد الآجل تساوي صفراً، وبالتالي لا يتم الإعتراف بأي مبلغ في الدفاتر.

العقود المستقبلية Futures

هي شبيهة بالعقود الآجلة إلا إن هذه العقود تكون مدرجة في البورصة أو من خلال الجهات المصدرة لها على شكل عروض محددة، بكميات وأسعار معروضة بشكل مسبق.

عقود المبادلة (المقايضة) SWAPS

هي عقود لمبادلة أدوات مالية بين طرفين بأسعار وشروط محددة، بحيث يتم تنفيذها في المستقبل مثل عقود مبادلة العملات الأجنبية وعقود مبادلة أسعار الفائدة.

وبالنسبة لعقود مبادلة العملات الأجنبية على سبيل المثال، فإن عقود التبادل هي عقود آجلة لبيع العملات الأجنبية مقابل بيع العملات الأجنبية في السوق الفورية مقرونة مع عقد شراء عكسي بتاريخ إستحقاق مختلف، أي أن هذه الآلية تتطلب ما يلي:

1. بيع أجل لعملات أجنبية بتاريخ مستقبلي.
2. وفي نفس الوقت شراء عملات أجنبية بتاريخ مستقبلي.
3. يكون حجم البيع والشراء متساوي.
4. تحدث العمليات (عملية بيع العملات الأجنبية وشراءها) مع نفس الطرف (البنك) الذي يتعامل معه العميل وفقط تختلف تواريخ الإستحقاق Value Date.

عقود الخيار Options

هناك نوعان من أنواع الخيارات:

أ- حق شراء (Call Option): ويشمل شراء حق خيار الشراء، وشراء حق خيار البيع.

ب-حق بيع (Put Option): ويشمل بيع حق خيار الشراء، وبيع حق خيار البيع.

وهناك نمطين لعقود الخيار، النمط الأوروبي والذي تتم ممارسته فقط عند الإستحقاق أو بتاريخ الممارسة. والنمط الآخر هو النمط الأمريكي والذي يتيح لحامل عقد الخيار ممارسة العقد في أي يوم ضمن فترة العقد دون الإنتظار لحين الإستحقاق والذي تبلغ قيمته عند إبرام العقد أي العلاوة أعلى من العقود الأوروبية.

مفهوم خيار الشراء (Call Option)

خيار الشراء عبارة عن إتفاقية بين طرفين تتضمن أن يكون لطرف (المشتري) الحق وليس الإلزام بشراء موجود معين بسعر محدد خلال فترة محددة، ويدفع هذا الطرف (المشتري) للطرف الآخر (البائع) ثمناً مناسباً لهذا الحق يسمى علاوة (Premium) مع ملاحظة أن الطرف الآخر (البائع) يكون ملتزماً بتنفيذ الإتفاقية بإعتباره قد قبض ثمناً له وبإعتباره مقتنعاً بأن السعر المحدد في الصفقة يعتبر ثمناً مناسباً للتخلي عن الموجود.

مفهوم خيار البيع (Put Option)

خيار البيع (Put Option) عبارة عن إتفاقية (عقد) بين طرفين، تعطي الحق وليس الإلزام بموجبها للمشتري (حامل الحق) بأن يبيع موجود معين بسعر معين خلال فترة زمنية معينة، ويدفع المشتري مقابل هذا الحق ثمن (علاوة) (Premium) للطرف الآخر (البائع) والذي يكون ملتزماً بالتنفيذ في حال رغبة المشتري بذلك.

مثال (6) (العقود الآجلة)

أ. بتاريخ 2006/9/1 أبرمت شركة الحنين التجارية عقد آجل مع أحد البنوك لشراء 100000 يورو يستحق في 2007/4/1 بسعر آجل 0.90 دينار لكل يورو وذلك لأغراض المتاجرة.

ب. في 2006/12/31 بلغ سعر صرف اليورو مقابل الدينار 0.94 دينار لكل يورو، وقد بلغت قيمة العقد العادلة 4000 دينار.

ج. في 2007/4/1 تم تنفيذ العقد بالشروط المحددة علماً بأن سعر الصرف السائد للدولار في ذلك اليوم 0.93 دينار.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بالعقد الآجل منذ شرائه حتى تاريخ الممارسة.

حل مثال (6)

أ- عند إبرام العقد: لا يتم إثبات أية قيود.

ب- في 2006/12/31 وهو تاريخ قائمة المركز المالي، يتم إعداد القيد التالي:

4000		من حـ/ عقود آجلة – شراء يورو
	4000	إلى حـ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقود أجلة

ويقفل حساب أرباح غير متحققة لحيازة عقود آجلة في بيان الدخل بالقيد التالي:

4000		من حـ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقود آجلة
	4000	إلى حـ/ ملخص الدخل

ج- في 2007/4/1 يتم تنفيذ العقد ويتم إثبات القيمة المعادلة لليورو بسعر الصرف عند تنفيذ العقد، والإعتراف بخسارة محققة لتنفيذ العقد بمبلغ 5000 دينار وكما يلي:

93000		من حـ/ صندوق العملات الأجنبية – يورو
1000		حـ/ خسائر متحققة لتنفيذ العقد
	4000	إلى حـ/ عقود آجلة – شراء يورو
	90000	حـ/ النقدية

مثال (7) (عقود الخيار)

- في 2006/12/7 أبرمت شركة النور عقد خيار مع إحدى المؤسسات المالية يمنحها الحق وليس الإلزام لشراء 1000 سهم من أسهم شركة البوتاس في 2007/3/5 بسعر ممارسة (تنفيذ) يبلغ 30 دينار للسهم، ودفعت شركة النور تكلفة حق الخيار عند إبرام العقد مبلغ 1500 دينار نقداً.

- وبتاريخ 2006/12/31 بلغت القيمة العادلة لحق خيار شراء الأسهم 2000 دينار، نظراً لإرتفاع سعر سهم شركة البوتاس في السوق المالي.
- وفي 2007/3/5 بلغت القيمة العادلة لحق الخيار 3000 دينار بسبب إرتفاع سعر سهم شركة البوتاس حيث بلغ سعر السهم العادل 33 دينار للسهم.

المطلوب:

1. إثبات قيد اليومية عند إبرام العقد.
2. إثبات تقييم العقد الآجل بتاريخ قائمة المركز المالي في 2006/12/31.
3. إثبات القيد اللازم عند ممارسة عقد الخيار في 2007/3/5.

حل مثال (7)

1. يتم إثبات شراء عقد الخيار، بإثبات عقد الخيار كأصل بمبلغ علاوة شراء العقد وكما يلي:

1500		من حـــ/ عقود خيار – شراء أسهم شركة البوتاس	2006/12/7
	1500	إلى حـــ/ النقدية	

2. بتاريخ قائمة المركز المالي في 2006/12/31 يتم إثبات العقد بالقيمة العادلة وبما أن هناك قيمة للعقد بمبلغ 1500 دينار مثبتة سابقاً وبالتالي سيتم زيادته بمبلغ 500 دينار (2000–1500):

500		من حـــ/ عقود خيار – شراء أسهم شركة البوتاس	2006/12/7
	500	إلى حـــ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقد الخيار	

3. في 2007/3/5 سيتم تنفيذ عقد الخيار بالحصول على الأسهم بمبلغ 30000 دينار (1000 × 30)، في حين أن قيمتها العادلة 33000 دينار، وسيتم إلغاء حساب عقود الخيار. ويتم إعداد القيد التالي:

33000		من حـــ/ الإستثمارات في أسهم شركة البوتاس – للمتاجرة	2006/12/7
	2000	إلى حـــ/ عقود خيار – شراء أسهم شركة البوتاس	
	30000	حـــ/ النقدية	
	1000	حـــ/ أرباح متحققة لحيازة عقد الخيار	

المشتقات الضمنية Embedded Derivatives

تعتبر بعض أنواع العقود أدوات مالية متضمنة أو مشمولة في عقد لا يعتبر بحد ذاته أداة مالية ولكنها أعتبرت كذلك بسبب وجود أدوات مالية متضمنة فيها، حيث يمكن أن تكون خاصية واحدة أو أكثر مُتضمنة في قرض أو سند أو أسهم أو عقد شراء أو بيع. وعند وجود خاصية مشتقة مالية مدمجة في عقد غير مشتق، تسمى المشتقة بإسم مشتقة ضمنية ويسمى العقد الذي يتضمنها بالعقد الأساسي.

ومن الأمثلة على المشتقات الضمنية قيام المنشأة بإصدار إسناد قرض بمبلغ 100000 دينار، وبفائدة تدفع سنوياً وبمعدل فائدة يتحدد بناءً على سعر النفط أو الذهب. في هذه الحالة فإن العقد يجمع بين أداة دين وهي السندات والذي يعتبر العقد الأساسي، ومشتقة مالية ضمنية مرتبطة بسعر النفط والذهب.

وبموجب هذا المعيار، يجب على المنشأة المحاسبة عن المشتقة الضمنية بشكل منفصل عن العقد الأساسي عند توفر الشروط التالية:

1. أن تلبي الخاصية أو الصفة الضمنية بإعتبارها عنصر منفصل تعريف المشتقة المالية.
2. لا يتم قياس الأداة المالية (العقد المركب أو المختلط) بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل. وبالتالي إذا تم محاسبة العقد المركب بشكل مشابه لمحاسبة مشتقة معينة فلا يوجد حاجة لفصل الخاصية المشتقة.
3. المخاطر الإقتصادية وخصائص المشتقات الضمنية لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الإقتصادية للعقد الأساسي.

13. محاسبة التحوط Accounting For Hedging

التحوط هو وسيلة لإدارة المخاطر يتم من خلال إستخدام مشتقة مالية واحدة أو أكثر من ذلك أو أدوات تحوط أخرى لمواجهة (مقابلة) التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأصل أو إلتزام مالي أو لأي عملية مستقبلية.

عند الحديث عن موضوع التحوط لا بد من التمييز بين **أداة التحوط والبند المتحوط له.**

أداة التحوط: تتمثل في المشتقات المالية أو تعتبر في حالة التحوط لمخاطر أسعار الصرف أصل مالي أو إلتزام مالي غير مشتق، ويطلق على الأداة المالية أداة تحوط إذا كانت القيمة العادلة أو التدفقات النقدية تكافىء أو تقابل التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له. كما يجب أن تكون المشتقة المالية التي تعتبر أداة التحوط قد تمت مع طرف خارجي وليس أحد دوائر أو أقسام المنشأة.

أما البند **المتحوط له:** هو أصل أو إلتزام أو تعاقد مؤكد أو صافي إستثمار في عملية أجنبية يعرض المنشأة إلى مخاطر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بها.

وعند المحاسبة عن التحوط يتم الربط بين أداة التحوط بالمحاسبة عن البند المتحوط له، بحيث يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية في أداة التحوط بنفس الفترة التي يتم الإعتراف بها في التغيرات في البند المتحوط له تحقيقاً لمبدأ المقابلة (Matching).

أنواع التحوط

يتناول المعيار ثلاثة أنواع من التحوط هي:

أ- **تحوط القيمة العادلة Fair Value Hedge**

هو التحوط ضد التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام مالي مُعترف به، أو إلتزامات غير مُعترف بها بعد مثل الإلتزام بشراء أو بيع أصل مالي بسعر محدد ويحتمل وجود مخاطر في تغيرات القيمة العادلة لها بحيث تؤثر على الأرباح والخسائر.

ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

- قياس أداة التحوط **بالقيمة العادلة** مع الإعتراف بالتغيرات في قيمة أداة التحوط والبند المتحوط له في حساب الأرباح والخسائر **(بيان الدخل)**.
- وعند إجراء التحوط لأصل أو مطلوب مالي يتم قياسه بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة (مثل القروض)، يتطلب المعيار إعادة قياس الأصل أو المطلوب المالي بمقدار التغيرات في القيمة العادلة لها والتي تم التحوط لها مع الإعتراف بفروقات إعادة القياس ضمن بيان الدخل.
- يتم الإعتراف بفروقات تغير القيمة العادلة للأصول المالية المعدة للبيع والتي تم التحوط لها في حساب الأرباح والخسائر (إلا أن فروقات القيمة العادلة للأصول المالية المعدة للبيع **غير المتحوط لها** تظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية كما ذكر سابقاً).
- إذا كانت عملية التحوط فعّالة تماماً فإنه لا يوجد أي تأثير على قائمة الدخل، حيث أن التغيرات في قيمة الأصل المالي مثلاً بوجود خسارة يعادلها تماماً أرباح ناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط وهي المشتقة المالية. وفي حالة وجود فروقات بين التغيرات في قيمة البند المتحوط له وبين التغيرات في قيمة أداة التحوط فإن عملية التحوط لا تكون فعّالة بنسبة 100% وستظهر آثار ذلك في بيان الدخل.

ومن الأمثلة على تحوط القيمة العادلة التحوط للتغيرات في القيمة العادلة لأصول المالية المعدة للبيع، أو التحوط للتغير في أسعار المواد الخام أو البضاعة بالمخازن، أو التحوط للتغير في قيمة إلتزام مالي يستحق في المستقبل بالعملة الأجنبية.

ب- تحوط التدفقات النقدية Cash Flows Hedge

وهو التحوط ضد التعرض للتغيرات في التدفقات النقدية المتعلقة بمخاطر معينة مرتبطة بأصل أو إلتزام تم الإعتراف به أو عملية مرجحة الحدوث، ومن المحتمل أن تؤثر هذه التغيرات على الأرباح والخسائر.

ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

- يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن تغير قيمة أداة التحوط (المشتقة المالية) والذي **يعتبر تحوط فعّال** مباشرة ضمن حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية. والتحوط الفعّال هو الذي يغطي مانسبته من 80% - 125% من التغيرات في قيمة البند المتحوط له.
- فمثلاً إذا كان الربح من أداة التحوط تبلغ 850 دينار والخسارة من البند المتحوط له تبلغ 1000 دينار، فإن نسبة فعاليّة التحوط تبلغ 85% (850 ÷ 1000) أو 118% (1000 ÷ 850) وبالتالي فإن التحوط يعتبر فعّال لأنه يتراوح ضمن مدى 80 % - 125%.
- أما الجزء **غير الفعّال** فيعترف به في الأرباح والخسائر (بيان الدخل).
- عند وجود مصاريف تتعلق بالبند المتحوط له مثل مصروف الإهتلاك أو الإطفاء، يتم تحويل المبلغ المُعترف به سابقاً لتغير القيمة العادلة لأداة التحوط ضمن حقوق الملكية إلى حساب الأرباح والخسائر.

ومن الأمثلة على تحوط التدفقات النقدية عملية التحوط التي تقوم بها المنشأة التي تصدر إسناد قرض بسعر فائدة عائم (متغير) مما قد ينجم عنه دفعات نقدية متغيرة تؤثر على التدفق النقدي وبيان الدخل في حالة إرتفاع سعر الفائدة العائم بتاريخ إستحقاق الفائدة. وأفضل وسيلة تحوط له هي عقد مبادلة (مقايضة) سعر فائدة عائم مقابل دفع سعر فائدة ثابت خلال مدة السندات.

ج- تحوط صافي الاستثمار في العمليات الأجنبية Net Investment Hedge

العمليات الأجنبية هي الشركات التابعة أو الزميلة أو الإستثمار في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة، فعند الإستثمار في هذه الشركات بالعملة الأجنبية فإن قيمة صافي الإستثمار والذي يقصد حصة المنشأة معدة التقرير (الأم مثلاً) في صافي أصول تلك الشركات. ويتطلب هذا المعيار المحاسبة عن تحوط صافي الإستثمار في العملية الأجنبية (الشركة التابعة أو الزميلة أو المشروع المشترك) بإعتباره تحوط تدفق نقدي، بحيث يتم إظهار التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط في بند منفصل ضمن حقوق الملكية إذا كان التحوط فعّالاً. وعند التخلص من صافي الإستثمار يتم نقل التغيرات في القيمة العادلة ضمن بيان الدخل (حساب الأرباح والخسائر).

عدم الإستمرارية بتطبيق محاسبة التحوط:

يجب على المنشأة التوقف عن إستخدام محاسبة التحوط في المستقبل في أي من الحالات التالية:

- انتهاء صلاحية أداة التحوط، أو تم بيعها، أو تم ممارستها (ممارسة حق الخيار أو العقد الآجل مثلاً).
- عقد التحوط لا يلبي شروط الإعتراف به أي لا يتوافق مع شروط محاسبة التحوط مثل توقف سريانه.
- المعاملة المتنبأ بحدوثها والتي تم التحوط لها غير متوقعة الحدوث.
- قيام المنشأة بإلغاء تحديد وجود الأداة المالية كأداة تحوط.

ويتم معالجة تحوطات القيمة العادلة التي توقفت، بأن تقوم المنشأة بإطفاء أي تعديل أو تغير في القيمة العادلة للأداة المالية المتحوط لها على القيمة الدفترية المسجلة للأصول والإلتزامات المتحوط لها إستناداً إلى معدل الفائدة الفعلي خلال مدة الإستحقاق المتبقية لتلك الأصول والإلتزامات.

وإذا تم تعديل الأداة المالية المتحوط لها والتي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة بأرباح وخسائر المرتبطة بالتغيرات في أداة التحوط يتم إطفاء هذا التعديل بشكل كامل في بيان الدخل بإستخدام معدل الفائدة الفعلي الذي تم إحتسابه بذلك التاريخ.

أما فيما يتعلق بتحوطات التدفق النقدي المتوقفة، تبقى الأرباح والخسائر الظاهرة ضمن حقوق الملكية كما هي إلى أن يؤثر البند المحوط له (الأصل أو الإلتزام المالي أو غيره) على بيان الدخل إلا إذا لم يعد متوقعاً حدوث العملية المتنبأ بحدوثها، يتم عندها الإعتراف بالأرباح والخسائر الظاهرة ضمن حقوق الملكية في بيان الدخل. أو إذا نتج عن العملية المتنبأ بها أصل أو إلتزام غير مالي وقررت المنشأة إتباع سياسة محاسبية بتضمين الأرباح والخسائر المُعترف بها ضمن حقوق الملكية كجزء من قيمة ذلك الأصل أو الإلتزام.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. جميع ما يلي هي خصائص للأصول المالية المصنفة على أنها قروض وذمم مدينة بإستثناء:

أ- أنها ذات دفعات محددة أو قابلة للتحديد وتاريخ إستحقاق ثابت

ب- يستطيع حاملها إسترداد كامل إستثماره بشكل جوهري (إلا إذا كان هناك تعثر في الإئتمان)

ج- غير مسعرة في سوق نشط

د- لدى حاملها نية وقدرة إيجابية معلنة على الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق

2. إن إعادة تصنيف الأدوات المالية من وإلى بند المتاجرة:

أ- مسموح به دائماً

ب- ممنوع دائماً

ج- مطلـــوب من الموجودات المالية المتوفرة للبيع إلى المتاجرة في حالـــة أن الموجود سيتم بيعه خلال مدة قصيرة

د- مسموح به من بند المتاجرة إلى بند متوفرة للبيع

3. بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) فإن جميع فروقات العملة الناتجة عن الإستثمارات المتوفرة للبيع بالعملات الأجنبية:

أ- تسجل في بيان الدخل

ب- تسجل فروق العملة للإستثمارات في أسهم شركات ضمن بيان الدخل

ج- تسجل فروق العملة للإستثمارات في سندات الدين ضمن بيان الدخل

د- تسجل فروق العملة للإستثمارات المتوفرة للبيع في بند التغيير في القيمة العادلة ضمن حقوق المساهمين

4. باعت الشركة جزء مهماً من موجوداتها المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق لتحقيق أرباح من البيع وتنوي شراء موجودات مالية لأغراض الإحتفاظ بها لتاريخ الإستحقاق في السنة القادمة، في هذه الحالة:

أ- على الشركة أن تظهر الجزء المتبقي من الموجودات المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق بالكلفة

ب- على الشركة أن تظهر الجزء المتبقي من الموجودات المالية المحتفظ بها لحين الإستحقاق بالقيمة العادلة

ج- على الشركة أن تظهر الجزء المتبقي من الموجودات المالية بالقيمة العادلة وتحويلها إلى موجودات مالية متوفرة للبيع

د- على الشركة أن تظهر الموجودات التي يتم شراؤها خلال السنة القادمة بالكلفة كموجودات مالية يحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق

5. إن التغييرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية المخصصة لتحوط التدفقات النقدية المستقبلية تؤخذ كما يلي بالنسبة للجزء غير الفعّال من التحوط:

أ- إلى بيان الدخل

ب- إلى بند منفصل ضمن حقوق المساهمين

ج- يتم تغيير كلفة الموجودات والمطلوبات المتعلقة بها

د- ما ورد في (ب) أو (ج) أعلاه صحيح

6. إن التغيير خلال العام في القيمة العادلة للموجودات المالية المتوفرة للبيع تظهر:

أ- ضمن حقوق المالكين

ب- ضمن الإيراد المتحقق في بيان الدخل

ج- ضمن بند إيرادات شاملة أخرى في بيان الدخل الشامل

د- ضمن بند إيراد الإستثمار في بيان الدخل الشامل

7. يتم إستبعاد المطلوبات المالية في الحالات التالية بإستثناء:

أ- عندما لا يتم الإيفاء بالإلتزامات المالية

ب- عندما يتم إلغاء الإلتزامات

ج- عندما ينتهي أجل الإلتزامات

د- عندما يتم التحويل بشكل جوهري لكل المخاطر والمنافع للإلتزامات

8. يشمل نطاق معيار المحاسبة الدولي (39) كافة البنود التالية بإستثناء:

أ- الأدوات المالية التي تلبي تعريف الأصل المالي

ب- الأدوات المالية التي تلبي تعريف الإلتزام المالي

ج- الأدوات المالية الصادرة عن المنشأة والتي تلبي تعريف أداة حق الملكية

د- عقود بيع أو شراء بنود غير مالية يمكن تسويتها على أساسي الصافي

9. أي من البنود التالية ليس هنالك ما يحول دون تصنيفها كموجودات مالية محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق:

أ- إستثمار في أدوات ملكية ليس لها أسعار سوقية

ب- إستثمار في أدوات ملكية مدرجة في السوق

ج- إستثمارات في أدوات دين مدرجة في السوق

د- موجودات مشتقات مالية مدرجة في السوق

10.يجب قياس المشتقات المالية لأغراض المضاربة عند إعداد القوائم المالية:

أ- بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم في بيان الدخل
ب- بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم في حقوق الملكية
ج- بالتكلفة المطفأة
د- بالتكلفة مضافاً إليها علاوة الإصدار

التمرين الثاني:

يتم الإعتراف بالأصول المالية بأسلوب تاريخ المتاجرة أو تاريخ التسوية، المطلوب بيان المقصود بأسلوب تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية والفرق بينهما.

التمرين الثالث:

بتاريخ 2014/3/5 قامت الشركة العربية ببيع إستثمارات مالية مصنفة كإستثمارات معدة للبيع بمبلغ 40000 دينار وقد أظهرت سجلات الشركة الحسابات المتعلقة بهذه الإستثمارات كما يلي:

- قيمتها الدفترية المسجلة 42000 دينار.
- رصيد حساب الأرباح غير المتحققة الظاهر ضمن حقوق الملكية 5000 دينار.

المطلوب: إحتساب نتيجة بيع الإستثمارات المالية، وإثبات قيد إثبات بيع تلك الإستثمارات.

التمرين الرابع:

في 2012/1/1 قامت شركة العروبة بشراء سندات مصدرة من شركة البوتاس بمبلغ 94000 دينار تستحق بعد 5 سنوات، تحمل فائدة 10%، قيمتها الإسمية 90000 دينار. وكانت أسعار الفائدة السائدة في السوق 8% وتنوي الشركة الإحتفاظ بهذه السندات لحين الإستحقاق تقبض الفائدة في 1/1 من كل عام.

المطلوب: إثبات قيد شراء السندات وقيد استحقاق الفائدة في 2012/12/31.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	ب	ج	ج	أ	ج	أ	ج	ج	أ

إجابة التمرين الثاني:

الإعتراف المبدئي بالأصول المالية

يتم الإعتراف بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفاً في إشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية، ويتم إثبات عمليات شراء وبيع الأصول المالية باستخدام تاريخ التعامل Trade Date أو تاريخ التسوية Settlement Date كأساس للإعتراف والإثبات في الدفاتر.

ويُقصد هنا بالإعتراف الوقت الذي يجب أن تسجل فيه المنشأة بشكل أولي (لأول مرة) أصلاً أو إلتزاماً في الميزانية العمومية. ويجب على الشركة اختيار واحدة من هذين الأسلوبين كسياسة محاسبية.

تاريخ التعامل: هو التاريخ الذي تلتزم المنشأة به بشراء أو بيع أصل مالي. ومحاسبة تاريخ التعامل تتضمن الإعتراف بأصل سيتم إستلامه ومطلوب سيتم دفعه لقاء هذا الأصل بتاريخ العملية، وإستبعاد الأصل الذي تم بيعه والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع والإعتراف بالذمم المدينة الناجمة عن البيع بتاريخ التعامل.

تاريخ التسوية: أما تاريخ التسوية فهو التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمنشأة أو الذي ستحول المنشأة به أصل معين للغير. ويتم الإعتراف بأصل معين بتاريخ إستلامه من قبل المنشأة، وكذلك الإعتراف بالتخلص من أصل معين (بيع أصل) والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع الأصل بتاريخ تحويل ذلك الأصل للطرف الآخر.

إجابة التمرين الثالث:

ربح بيع الإستثمارات المالية = متحصلات البيع – (القيمة الدفترية – الأرباح غير المتحققة)

= 40000 – (42000 – 5000)

= 3000 دينار.

40000		من حـــ/ النقدية
5000		حـــ/ أرباح غير متحققة (المُعترف بها في حقوق الملكية)
	42000	إلى حـــ/ إستثمارات مالية – متاحة للبيع
	3000	حـــ/ أرباح متحققة – بيع إستثمارات

إجابة التمرين الرابع:

- الإستثمار في سندات شركة البوتاس:

94000		من حـــ/ الإستثمارات المالية في السندات – محتفظ بها حتى الإستحقاق
	94000	إلى حـــ/ النقدية

- إثبات قيد استحقاق الفائدة:

التاريخ	الفائدة المقبوضة (1)	الفائدة الفعّالة (2)	إطفاء العلاوة (1) – (2)	القيمة الدفترية – إطفاء العلاوة
				94000 دينار
2012/12/31	90000×%10	(94000×%8)		
	9000 دينار	7520 دينار	1480	92520 دينار

- ويتم إثبات ذلك بالقيد التالي:

9000		من حـــ/ فائدة مستحقة القبض 12/31
	1480	حـــ/ إستثمارات مالية في سندات شركة الوفاق – محتفظ بها حتى الإستحقاق
	7520	إلى حـــ/ إيراد فوائد السندات

محور: الأدوات المالية

الفصل الحادي والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9)

الأدوات المالية

Financial Instruments

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9): "الأدوات المالية".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).
3. عرض المتطلبات الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).
4. شرح المعالجة المحاسبية للأدوات المالية.
5. بيان المعالجة المحاسبية لمصاريف إقتناء الأصول المالية.
6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9): "الأدوات المالية".

1. مقدمة

تعتبر الأدوات المالية من البنود الرئيسية في قائمة المركز المالي للعديد من المنشآت، حيث تمثل الأدوات المالية كل من الأصول المالية والإلتزامات وأدوات حقوق الملكية. حيث أصبح هناك إقبال متزايد من منشآت الأعمال المختلفة على الإستثمار في الأسهم والسندات والمشتقات المالية، وبالتالي أصبح هناك تأثير متزايد لتلك الإستثمارات على نتائج الأعمال والمركز المالي لتلك المنشآت.

وقد بين معيار المحاسبة الدولي رقم (39) والذي صدر عام 1999 "الأدوات المالية" المعالجة المحاسبية من حيث الإعتراف والقياس للأصول والإلتزامات المالية.

لقد تذمر الكثيرون من مستخدمي المعلومات المحاسبية حول العالم والأطراف المعنية بالمعلومات المحاسبية من صعوبة فهم وتطبيق وتفسير معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، وقد تم مطالبة مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار إبلاغ مالي جديد حول الأدوات المالية يتمتع بالسهولة والبساطة، حيث صدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) IFRS 9 "الأدوات المالية" وقد جاء ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (39) حيث صدرت المرحلة الأولى من هذا المعيار، ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول إعتباراً من 2018/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر.

ومنذ عام 2005 فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) وهما المجلسان المعنيان بتطوير المعايير المحاسبية بوضع أهداف طويلة الأمد لتحسين وتسهيل التقرير عن الأدوات المالية وتسهيل المحاسبة عليها.

وقد إستكمل مجلس المعايير المرحلة الأولى من معيار الإبلاغ المالي رقم (9)، أما المرحلة الثانية من المعيار فستكون بعنوان منهجية التدني Impairment Methodology حيث طرح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مسودة البحث لهذا الجزء ويتم الآن مناقشة مسودة البحث والردود عليها وسيتم دمج متطلبات هذا الجزء ضمن المعيار الجديد.

ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على إستكمال تعديل الجزء المتعلق بالتحوط Hedging تمهيداً لإحلال هذا المعيار محل معيار رقم (39).

ويتناول هذا الفصل كيفية القياس والإعتراف بالأدوات المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية.

2.الإعتراف المبدئي بالأصول المالية Initial Recognition

يتم الإعتراف بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفاً في إشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية، ويتم إثبات عمليات شراء وبيع الأصول المالية باستخدام تاريخ التعامل Trade Date أو تاريخ التسوية Settlement Date كأساس للإعتراف والإثبات في الدفاتر.

ويُقصد هنا بالإعتراف الوقت الذي يجب أن تسجل فيه المنشأة بشكل أولي (لأول مرة) أصلاً أو إلتزاماً في الميزانية العمومية. ويجب على الشركة اختيار واحدة من هذين الأسلوبين كسياسة محاسبية.

تاريخ التعامل (المتاجرة): هو التاريخ الذي تلتزم المنشأة به بشراء أو بيع أصل مالي. ومحاسبة تاريخ التعامل تتضمن الإعتراف بأصل سيتم إستلامه ومطلوب سيتم دفعه لقاء هذا الأصل بتاريخ العملية، وإستبعاد الأصل الذي تم بيعه والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع والإعتراف بالذمم المدينة الناجمة عن البيع بتاريخ التعامل.

تاريخ التسوية: أما تاريخ التسوية فهو التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمنشأة أو الذي ستحول المنشأة به أصل معين للغير. ويتم الإعتراف بأصل معين بتاريخ إستلامه من قبل المنشأة، وكذلك الإعتراف بالتخلص من أصل معين (بيع أصل) والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع الأصل بتاريخ تحويل ذلك الأصل للطرف الآخر.

فمثلا إذا باعت شركة سندات في 2012/12/31 بربح مقداره 30000 دينار، فإن تاريخ التعامل هو 2012/12/31 إلا أن تاريخ التسوية وهو تاريخ التنازل عن السندات وقبض القيمة يكون عادةً بعد يومي عمل (تاريخ الحق Value Date). لذلك إذا إتبعت الشركة أسلوب تاريخ التعامل فإن العملية تسجل في 2012/12/31 ويعترف بربح بيع السندات في عام 2012، أما إذا إتبعت الشركة أسلوب تاريخ التسوية فإن العملية تسجل في 2013/1/2.

3. تصنيف الأصول المالية Classification of Financial Assets

يقسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) كافة الأصول المالية إلى فئتين هما:

أ- الأصول المالية التي يتم قياسها (لاحقاً عند إعداد القوائم المالية) بالتكلفة المطفأة Financial Assets Measured at a Mortised Cost.

ب- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة Financial Assets Measured at Fair Value.

ويمكن تصنيف الأصول المالية ضمن هذه الفئة إلى:

ب/1: أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب/2: أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ويتم التصنيف ضمن هاتان الفئتان (أ أو ب) عند الإقتناء وعندما تصبح المنشأة طرف بموجب إرتباط تعاقدي مع الغير **بناء على كل مما يلي:**

أ- نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية
The Entity’s Business Model for Managing the Financial Assets

ويُقصد به الطريقة التي تمارس المنشأة بها نشاطها المتعلق بإدارة موجوداتها والتي تتعلق بالعمليات الفعليّة التي تتم على محفظة الموجودات المالية والذي يحدده موظفو الإدارة الرئيسيين في المنشأة وليس إعتماداً على نية إدارة المنشأة لإدارة تلك الموجودات. ولا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على نوايا الإدارة فيما يخص أداة مفردة، وبالتالي فإن هذا الشرط يجب تحديده وفق مستوى تجميع أعلى أي على مستوى المحفظة. لذلك قد تحتفظ المنشأة بمحفظة إستثمارات تقوم بإدارتها من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة إستثمارات أخرى تقوم بإدارتها لأغراض المتاجرة لتحقيق تغيرات في القيمة العادلة.

ب- خصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي

The Contractual Cash Flow Characteristics of the Financial Asset

ويُقصد بذلك أن يكون الأصل المالي يولد تدفقات نقدية بتواريخ محددة أو قابلة للتحديد مثل السندات. ويلاحظ هنا أنه قد تم إلغاء التصنيف السابق للأصول المالية الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (39). حيث كان معيار المحاسبة الدولي رقم (39) يقسم الأصول المالية إلى 4 فئات هي:

- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (وتشمل بشكل أساسي أصول مالية للمتاجرة).
- ضمن فئات أصول مالية معدة للبيع.
- أصول مالية محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق.
- القروض والذمم.

وقد قام المعيار رقم (9) الجديد بإلغاء التصنيف بهذا الأسلوب حيث تم إلغاء التصنيف ضمن فئة الأصول المالية المعدة للبيع والأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق والقروض والذمم.

ويمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عندما يستوفي الشرطان التاليان:

- إختبار نموذج الأعمال Business Model Test: عندما يكون الهدف من إقتناء أداة الدين (السندات) مثلاً الحصول على قيمتها الإسمية بتاريخ الإستحقاق وليس لأجل بيعها قبل تاريخ الإستحقاق بغرض الإستفادة من التغير في قيمتها العادلة.
- إختبار خصائص التدفق النقدي Cash Flow Characteristics Test: عندما تعطى أداة الدين حق تعاقدي لاستلام تدفقات نقدية محددة أي استلام فوائد دورية بتواريخ محددة.

ويبين معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) أنه بالرغم من أن هدف نموذج أعمال المنشأة قد يكون الإحتفاظ بالأصول المالية بهدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أنه لا يتوجب على المنشأة الإحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى تاريخ الإستحقاق. لذلك يمكن أن يكون الهدف من نموذج أعمال

المنشأة هو الإحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما يتم بيع للأصول المالية.

على سبيل المثال قد تبيع المنشأة أصل مالي إذا:

1. لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الإستثمارية للمنشأة (مثلاً انخفاض درجة ملاءة الأصل إلى ما دون الحد الأدنى أي إنخفاض التصنيف الإئتماني).
2. قيام شركة التأمين بتعديل محفظتها الإستثمارية لتعكس التغير في التوقيت المتوقع للعوائد.
3. حاجة المنشأة لتمويل نفقات رأسمالية.

لكن إذا حدثت عمليات غير قليلة من عمليات البيع (أي أن عمليات البيع أكثر من كونها غير عادية) من المحفظة الإستثمارية، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت هذه العمليات متسقة وكيفية إتساقها مع هدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية.

4. القياس اللاحق للأصول المالية Subseqent Measurements

بعد الإعتراف الأولي وعند إعداد القوائم المالية، يتم قياس الأصل المالي إما بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة، وفقاً لتصنيف الأصل المبدئي.

1.4 الإعتراف بفروقات تقييم الأصول المالية عند إعداد البيانات المالية

أ. **الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة** يجب قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (بيان الدخل) (FVTPL) بإستثناء الأصول المالية المخصصة للتحوط فتعالج بموجب معيار (39) وبإستثناء الإستثمار في أدوات حقوق الملكية وكما هو مبين لاحقاً.

ب.**الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة:** يتم قياسها بالتكلفة مع إطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة **الفائدة الفعّالة (الحقيقية)** Effective Interest Method والإعتراف بأرباح أو خسائر من الأصل المالي المقاس بالتكلفة المطفأة في حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الإعتراف بالأصل المالي أو انخفاض قيمته (تدني) أو إعادة تصنيفه.

2.4 الإستثمار في أدوات حقوق الملكية (الأسهم) والإعتراف بفروقات التقييم

يجب قياس كافة الإستثمارات المالية في حقوق الملكية (الأسهم مثلاً) بالقيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية مع الإعتراف بفروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (بيان الدخل)، بإستثناء الإستثمارات المالية في أوراق حقوق الملكية والتي تختار المنشأة قياسها بالقيمة العادلة، (عند الإعتراف الأولي) وإظهار فروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر Other Comprehensive Income والتي تعرض أيضاً ضمن حقوق الملكية بإسم التغير المتراكم بالقيمة العادلة شريطة أن لا تكون للمتاجرة.

أي أن **الإستثمارات المالية في الأسهم** يتم تصنيفها كما يلي:

أ- **أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة:** وهي تشمل الإستثمارات المالية في الأسهم للمتاجرة أو أية إستثمارات في الأسهم لأغراض غير المتاجرة كأن تكون إستثمار في أسهم إستراتيجية أي يتم حيازتها لفترة طويلة.

ب- **أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر:** وهي الإستثمارات في الأسهم التي لا يحتفظ بها للمتاجرة وقررت الشركة منذ الإقتناء معالجة فروقات تقييم القيمة العادلة لها عند إعداد القوائم المالية من خلال الدخل الشامل الآخر، أي بإظهار فروقات التقييم ضمن حقوق الملكية.

وإذا إختارت المنشأة هذه المعالجة لا تستطيع الرجوع عنها، ولا يسمح المعيار بتحويل التغير المتراكم بالقيمة العادلة إلى حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الإعتراف (بيع الإستثمارات المالية). وعلى أن يتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح الناجمة عن تلك الإستثمارات في الأرباح والخسائر بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (18) "الإيراد".

أي أن كافة التغيرات في قيمة هذه الأصول سواء كانت ناتجة عن التقييم أو أرباح الإستغناء نتيجة البيع مثلاً يتم الإعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر، وتعرض ضمن حقوق الملكية.

3.4 تصنيف الأصول المالية مؤهلة للقياس بالتكلفة المطفأة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

يحافظ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) على خيار القيمة العادلة ويمكن للمنشآت عند الإعتراف المبدئي أن تختار قياس الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تكون مؤهلة للقياس بالتكلفة المطفأة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ولكن على شرط أن يلغي استخدام القيمة العادلة أو يقلل بشكل كبير من عدم إتساق القياس أو الإعتراف، أي سوء المطابقة المحاسبية.

ومن الأمثلة على ذلك هو عندما تمتلك المنشأة قرض بسعر ثابت ومستحق القبض وتقوم بتحويطه بمبادلة سعر الفائدة الذي يستبدل الأسعار الثابتة بالأسعار العائمة. سيؤدي قياس أصل القرض بالتكلفة المطفأة إلى إحداث عدم توافق في القياس، حيث سيتم الحفاظ على مبادلة سعر الفائدة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. وفي هذه الحالة يمكن تعيين القرض مستحق القبض بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وفقاً لخيار القيمة العادلة للحد من عدم التوافق المحاسبي الذي ينتج عن قياس القرض بالتكلفة المطفأة.

5. معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الأولي للأصول المالية

يجب قياس كافة الأصول المالية عند الإقتناء الأولي (الشراء) بالقيمة العادلة، والتي تمثل التكلفة بتاريخ الشراء مضافاً إليها تكاليف العملية (عمولات ومصاريف الشراء) بإستثناء مصاريف وعمولات الشراء للأصول المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر والتي تعالج مصاريف الشراء كمصروف فترة في الأرباح والخسائر.

مثال (1) (الأصول المالية من خلال الربح والخسارة (بيان الدخل))

1. في 2012/12/1 إشترت شركة الشرق 10000 سهم من أسهم البنك الإسلامي للمتاجرة بسعر 6 دنانير للسهم وبلغت عمولة الشراء 1000 دينار.
2. في 2012/12/31 إفرض أن القيمة العادلة لسهم البنك الإسلامي تبلغ 7 دنانير للسهم.
3. في 2013/1/8 قامت الشركة ببيع 3000 سهم بسعر 8 دنانير للسهم.
4. في 2013/12/31 إفرض أن القيمة العادلة للسهم بلغت 9 دنانير للسهم.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لما سبق وإثبات القيود اللازمة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).

حل مثال (1)

1. إثبات قيد الشراء:

		من مذكورين	2012/12/1
60000		حـــ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	6×10000
1000		حـــ/مصاريف عمولات الشراء	
	61000	إلى حـــ/ النقدية	

2. تقييم الأسهم في 2012/12/31:

10000		من حـــ/ تعديلات القيمة العادلة[1]	2012/12/31
	10000	إلى حـــ/أرباح أو خسائر حيازة غير متحققة– بيان الدخل (60000−7×10000)	

[1] يعتبر حساب تعديلات القيمة العادلة حساب وسيط يتم استخدامه لسهولة تحديد الأرباح والخسائر المحققة عن أرباح أو خسائر التقييم في فترات لاحقة.

3. إثبات بيع الأسهم في 2013/1/8:

24000		من حـــ/ النقدية (8×3000) 2013/1/8
	18000	إلى حـــ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (6×3000)
	6000	حـــ/أرباح بيع متحققة 3000(8-6) – في الأرباح والخسائر

4. تقييم الأسهم في 2013/12/31:

إن رصيد حساب "الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة" يبلغ 42000 دينار (60000-18000)، في حين أن القيمة العادلة للأسهم في 2013/12/31 بلغت 63000 دينار (7000سهم ×9) وبالتالي يجب أن يكون حساب تعديلات القيمة العادلة مديناً برصيد 21000 دينار، وبما أن هناك رصيد سابق مدين لهذا الحساب برصيد 10000 دينار فيتم جعلة مديناً بمبلغ 11000 دينار (21000-10000) بالقيد التالي:

11000		من حـــ/ تعديلات القيمة العادلة 2013/12/31
	11000	إلى حـــ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة

وعليه فإن **قائمة المركز المالي** كما في 2013/12/31 ستظهر كما يلي:

<u>الأصول</u>

42000 أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر

<u>21000</u> تعديلات القيمة العادلة (مدين) {11000 مدين + 10000 مدين}

63000 دينار القيمة العادلة {7000 سهم × 9}

مثال (2)

1. في 2012/7/6 إشترت المؤسسة العربية 1000 سهم من أسهم البنك العربي بغرض الإستثمار الإستراتيجي طويل الأجل (ليس للمتاجرة) بسعر 8 دنانير للسهم وبلغت عمولة الشراء 500 دينار وقررت المؤسسة العربية الإعتراف بفروقات التقييم لتلك الأسهم ضمن الدخل الشامل الآخر.
2. وفي 2012/12/31 إفرض أن القيمة العادلة لسهم البنك العربي تبلغ 12 دينار للسهم.
3. في 2013/2/5 قامت المؤسسة العربية ببيع 400 سهم بسعر 10 دنانير للسهم.
4. في 2013/12/31 إفرض أن القيمة العادلة للسهم بلغت 7 دنانير للسهم.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لما سبق وإثبات القيود اللازمة بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9) علماً بأن الشركة إختارت إظهار فروقات التقييم للقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر.

حل مثال (2)

1. إثبات قيد الشراء:

8500		من حـ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر 2012/7/6
	8500	إلى حـ/ النقدية (8×1000) +500

2. تقييم الأسهم في 2012/12/31:

3500		من حـ/ تعديلات القيمة العادلة 2012/12/31
	3500	إلى حـ/ التغير في القيمة العادلة (أرباح تقييم) – ضمن دخل شامل آخر (8500−12×1000)

3. إثبات بيع الأسهم في 2013/2/5:

4000		من حـ/ النقدية (10×400) 2013/2/5
	3400	إلى حـ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر (8.5×400)
	600	حـ/ التغير في القيمة العادلة 400(10−8.5) – ضمن دخل شامل آخر

4. تقييم الأسهم في 2013/12/31:

إن رصيد حساب "الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر" يبلغ 5100 دينار (8500−3400)، ويجب تخفيضه إلى 4200 دينار في 2013/12/31 (600 سهم × 7 دنانير القيمة العادلة للسهم) وبالتالي يجب أن يكون حساب تعديلات القيمة العادلة دائناً برصيد 900 دينار، وبما أن هناك رصيد سابق مدين لهذا الحساب برصيد 3500 دينار فيتم جعلة دائناً بمبلغ 4400 دينار بالقيد التالي:

4400		من حـ/ التغير في القيمة العادلة – خسائر حيازة غير متحققة 2013/12/31
	4400	إلى حـ/ تعديلات القيمة العادلة

وعليه فإن **قائمة المركز المالي** كما في 2013/12/31 ستظهر كما يلي:

<u>الأصول</u>

5100 أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر

(900) تعديلات القيمة العادلة (دائن) {3500 مدين – 4400 دائن}
4200 دينار القيمة العادلة {600 سهم × 7}

مثال (3) (الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة)

بتاريخ 2010/1/1 إشترت شركة الساحل أداة دين –سندات– تستحق بعد 5 سنوات بقيمة 92791 دينار شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي والضرائب). تبلغ القيمة الإسمية للسندات 100000 دينار وبفائدة ثابتة بنسبة 10% تقبض سنوياً نهاية كل عام. ويبلغ سعر الفائدة السوقي عند شراء السندات 12%. وسيتم الإحتفاظ بالسندات لجمع التدفقات النقدية (الفوائد) وقيمة السندات عند الإستحقاق.

المطلوب: إثبات كافة القيود المتعلقة بشراء السندات، وإيرادات فوائد السندات خلال فترة إقتناء السندات.

حل مثال (3)

يلاحظ أن معدل الفائدة الذي تحمله السندات 10% أقل من معدل الفائدة السوقي البالغ 12% وهذا ما يبرر شراء السندات بخصم مقداره 7209 دينار (92791–100000) وهو الفرق بين تكلفة السندات والقيمة الإسمية التي سيتم إستردادها للسندات بعد 5 سنوات. وفيما يلي جدول يبين كيفية إحتساب التكلفة المطفأة نهاية كل سنة:

السنة (1)	التكلفة المطفأة بداية السنة (2)	دخل الفائدة الفعّالة (3) =(2) ×10%	الفائدة المقبوضة (4)*	إطفاء الخصم (5) =(3)-(4)	التكلفة المطفأة نهاية السنة (6)
					92791
1	92791	92791×12%= 11135	10000	1135	93926
2	93926	93926×12%=11271	10000	1271	95197
3	95197	95197×12%=11424	10000	1424	96621
4	96621	96621×12%=11594	10000	1594	98215
5	98215	98215×12%=11785	10000	1785	100000
المجموع				**7209**	

- يلاحظ أن الفائدة المقبوضة سنوياً تبلغ 10000 دينار، وتمثل الفائدة البالغة بنسبة 10%×100000 دينار (القيمة الإسمية للسندات).

ويتم إثبات القيود اليومية المتعلقة بفائدة السندات للسنة الأولى كما يلي:

- بتاريخ شراء السندات في 2010/1/1 يثبت القيد التالي:

92791		من حـــ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة
	92791	إلى حـــ/ النقدية

- في نهاية السنة الأولى وبتاريخ 2010/12/31:

		من مذكورين	2010/12/31
10000		حـــ/ النقدية	
1135		حـــ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)	
	11135	إلى حـــ/ إيراد فائدة السندات	

- في نهاية السنة الثانية وبتاريخ 2011/12/31:

		من مذكورين	2011/12/31
10000		حـــ/ النقدية	
1271		حـــ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)	
	11271	إلى حـــ/ إيراد فائدة السندات	

- في نهاية السنة الثالثة وبتاريخ 2012/12/31:

		من مذكورين	2012/12/31
10000		حـــ/ النقدية	
1424		حـــ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)	
	11424	إلى حـــ/ إيراد فائدة السندات	

- في نهاية السنة الرابعة وبتاريخ 2013/12/31:

		من مذكورين	2013/12/31
10000		حـــ/ النقدية	
1594		حـــ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)	
	11594	إلى حـــ/ إيراد فائدة السندات	

- في نهاية السنة الخامسة بتاريخ 2014/12/31:

10000 1785	 11785	من مذكورين 2014/12/31 حـــ/ النقدية حـــ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم) إلى حـــ/ إيراد فائدة السندات

- عند تحصيل قيمة السندات في 2015/1/1:

100000	 100000	من حـــ/ النقدية إلى حـــ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة

مثال (4) (الأصول المالية بالقيمة العادلة (السندات))

إفرض في المثال السابق رقم (3) أن السندات المشتراة غير محتفظ بها لجمع التدفقات النقدية لحين الإستحقاق، عندها سيتم تسجيلها كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. وبإفتراض أن القيمة العادلة للسندات في 2010/12/31 بلغت 96000 دينار.

المطلوب: إعداد قيد تقييم السندات في 2010/12/31.

حل مثال (4)

القيمة العادلة في 2010/12/31	96000 دينار
التكلفة المطفأة في 2010/12/31 (1135+92791)	93926 دينار
أرباح تقييم غير محققة	2074 دينار

ويتم إعداد القيد التالي:

2074	 2074	من حـــ/ تعديلات القيمة العادلة 2010/12/31 إلى حـــ/ أرباح وخسائر حيازة غير متحققة

ويتم الإعتراف بارباح أو خسائر حيازة غير محققة في بيان الدخل.

وعليه فإن **قائمة المركز المالي** كما في 2010/12/31 ستظهر كما يلي:

<u>الأصول</u>

93926 أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة

2074 تعديلات القيمة العادلة (مدين)

96000 دينار القيمة العادلة

6. القياس اللاحق للمطلوبات المالية

تصنَّف المطلوبات المالية إلى فئتين بهدف تحديد كيفية الإعتراف وقياس تلك المطلوبات في القوائم المالية وكما يلي:

أ- مطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

Financial Liabilities at Fair Value through Profit or Loss

ويقسم المعيار هذه الفئة إلى فئتين فرعيتين هما:

1. محددة أو مخصصة بالقيمة العادلة Designated وهي المطلوبات المالية التي تختار المنشأة (ومن لحظة إقتنائها) تصنيفها ضمن هذه الفئة وفروقات إعادة تقييمها بالقيمة العادلة لها تعالج من خلال الأرباح والخسائر.
2. مطلوبات محتفظ بها للمتاجرة Held For Trading ومن أمثلتها الإلتزامات الناتجة عن السندات المقترضة في عمليات بيع قصيرة الأجل والتي يتوجب ردها في المستقبل. ويعتبر الإلتزام المالي كإلتزام محتفظ به للمتاجرة (For Trading) إذا تم الحصول عليه أو نشأ بهدف توليد دخل من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هوامش ربح المتاجرة وتشمل الإلتزامات المالية الأوراق المباعة قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيق أرباح نتيجة تذبذب أسعارها خلال فترات قصيرة. مثل الإلتزامات الناجمة عن العقود المشتقة، والإلتزامات التجارية الأخرى.

ويجب أن تعرض المنشأة الربح أو الخسارة من الإلتزام المالي المحدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على النحو التالي:

- يجب عرض مبلغ التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي المنسوب إلى التغيرات في مخاطر إئتمان[2] ذلك الإلتزام ضمن دخل شامل آخر. و
- يجب عرض المبلغ المتبقي للتغير في القيمة العادلة ضمن حساب الأرباح أو الخسائر.

ب- المطلوبات المالية الأخرى المقاسة بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعّالة

Effective Interest Method

مثل حسابات الذمم الدائنة وأوراق الدفع والأوراق المالية المحررة مقابل الديون المستحقة على المنشأة.

مثال (5)

في 2012/11/18 أبرمت الشركة (س) عقد آجل لشراء 2000 يورو بسعر أجل 0.950 دينار/ يورو، وعلى أن يكون تاريخ ممارسة العقد في 2013/5/1.

[2] مخاطر الإئتمان: المخاطرة بأن أحد أطراف الأداة المالية سيتسبب في خسارة مالية للطرف الآخر نتيجة لعدم قيامه بتنفيذ إلتزام.

بتاريخ 2012/12/31 بلغ سعر صرف اليورو 0.850 دينار/ يورو.

المطلوب: تحديد أثر العقد أعلاه في 2012/12/31.

حل مثال (5)

في هذه الحالة فإن شروط العقد غير إيجابية، لأن سعر اليورو إنخفض عن السعر المتعاقد عليه في العقد الآجل بمقدار 0.100 دينار لكل يورو (0.85 −0.95) وبالتالي فإن هناك إلتزام مالي بتاريخ 2012/12/31 بإسم إلتزامات عقود آجلة يورو بقيمة 200 دينار (2000 × 0.100).

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يتم تصنيف الأصول المالية بموجب (IFRS 9) كما يلي بإستثناء واحدة هي:

أ- الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة
ب- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
ج- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر
د- أصول مالية بالتكلفة من خلال الربح والخسارة

2. تم شراء أسهم للمتاجرة وتم تصنيفها ضمن فئة "أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة" بمبلغ 12000 دينار وبلغت عمولة الشراء 700 دينار. فإن تكلفة شراء الأسهم ستظهر بمبلغ:

أ- 12000 دينار
ب- 12700 دينار
ج- 11300 دينار
د- لا شيء مما ذكر

3. يمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عندما يستوفي الشروط التالية:

أ- إختبار نموذج الأعمال
ب- إختبار خصائص التدفق النقدي
ج- نية الإدارة
د- (أ + ب)

4. يستخدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) منهج ذي نموذج مختلط في القياس. أي من نماذج القياس الآتية يعتبر مقبولاً بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9):

أ- التكلفة المطفأة والقيمة العادلة وتكلفة الإستبدال
ب- التكلفة المطفأة والقيمة العادلة وصافي القيمة القابلة للتحقيق
ج- التكلفة المطفأة والقيمة العادلة
د- التكلفة المطفأة والقيمة العادلة وتكلفة الإستبدال المستهلكة

5. ما هي الظروف التي يمكن فيها معالجة الربح أو الخسارة من أداة حق الملكية المسجلة بالقيمة العادلة في دخل شامل آخر:

أ- عندما لا يتم الإحتفاظ بإستثمار حقوق الملكية للمتاجرة

ب- عندما يكون هنالك إمكانية بتدوير الربح أو الخسارة

ج- عندما يكون إستثمار حقوق الملكية متوفر برسم البيع

د- عندما يتم الإحتفاظ بإستثمار حقوق الملكية للمتاجرة

6. فيما يتعلق بالإستثمارات الإستراتيجية في الأسهم المصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر يتم الإعتراف بأرباح البيع لتلك الأسهم وتوزيعات الأرباح المقبوضة كما يلي:

	أرباح البيع	توزيعات الأرباح المقبوضة
أ-	ضمن الأرباح والخسائر	ضمن الدخل الشامل الآخر
ب-	ضمن الأرباح والخسائر	ضمن الأرباح والخسائر
ج-	ضمن الدخل الشامل الآخر	ضمن الأرباح والخسائر
د-	ضمن الدخل الشامل الآخر	ضمن الدخل الشامل الآخر

7. يتم تقييم الإستثمارات المالية في السندات التي يكون الهدف منها جمع التدفقات النقدية ولا يحتفظ بها للمتاجرة:

أ- بالتكلفة المطفأة شريطة عدم بيع أي جزء منها خلال فترة الإقتناء

ب- بالتكلفة المطفأة حتى عند بيع جزء منها خلال فترة الإقتناء لأغراض تمويل نفقات رأسمالية

ج- بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة

د- بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر

8. باعت شركة سندات في 2013/12/31 بربح مقداره 20000 دينار علماً بأن تاريخ التسوية في 2014/1/2. إذا إعترفت الشركة بالربح في عام 2013 تكون الشركة قد إتبعت أسلوب...... كسياسة محاسبية لها:

أ- تاريخ المتاجرة

ب- تاريخ التسوية

ج- تاريخ التسديد

د- الأساس النقدي

9. تصنَّف المطلوبات المالية إلى:

أ- مطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر
ب- المطلوبات المالية الأخرى المقاسة بالتكلفة المطفأة
ج- مطلوبات مالية معدة للبيع
د- (أ + ب)

10. ما هي الظروف التي يمكن للمنشأة خلالها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) تصنيف الأصول المالية التي تلبي معايير التكلفة المطفأة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة:

أ- عندما يتم الإحتفاظ بالأداة حتى تاريخ الإستحقاق
ب- عندما يتم تبني منهج نموذج الأعمال
ج- عندما يجتاز الأصل المالي إختبار خصائص التدفق النقدي التعاقدي
د- في حال كان القيام بذلك يلغي أو يحد من عدم التوافق المحاسبي

التمرين الثاني:

يسمح المعيار رقم (9) في بعض الحالات ببيع الأصول المالية التي يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الإحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية. عدد ثلاث من هذه الحالات.

التمرين الثالث:

أ- في 2012/11/30 اشترت شركة الإتحاد 4000 سهم من أسهم شركة البترول الوطنية المساهمة العامة لأغراض المتاجرة بسعر12 دينار للسهم وبلغت عمولة الشراء 500 دينار نقداً.
ب-في 2012/12/31 إفرض أن القيمة العادلة لسهم شركة البترول الوطنية تبلغ 9 دنانير للسهم.
ج- في 2013/2/2 تم بيع 1000 سهم بسعر 13 دنانير نقداً.

المطلوب: إعداد قيد شراء الأسهم وقيد تقييم الأسهم لدى شركة الإتحاد.

التمرين الرابع:

بتاريخ 2010/1/1 إشترت شركة الهلال أداة دين –سندات– تستحق بعد 3 سنوات بقيمة 52575 دينار شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي والضرائب). تبلغ القيمة الإسمية للسندات 50000 دينار وبفائدة ثابتة بنسبة 10% تقبض سنوياً نهاية كل عام. ويبلغ سعر الفائدة السوقي عند شراء

السندات 8%. وسيتم الإحتفاظ بالسندات لجمع التدفقات النقدية (الفوائد) وقيمة السندات عند الإستحقاق.

المطلوب:

1- إثبات قيد شراء السندات.

2- إعداد جدول إطفاء خصم أو علاوة السندات.

3- إعداد قيد استلام الفائدة نهاية السنة الأولى في 2011/12/31.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	أ	د	ج	أ	ج	ب	أ	د	د

إجابة التمرين الثاني:

يمكن أن يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الإحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما يتم بيع للأصول المالية. على سبيل المثال قد تبيع المنشأة أصل مالي إذا:

أ- لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الإستثمارية للمنشأة (مثلاً إنخفاض درجة ملاءة الأصل إلى ما دون الحد الأدنى أي إنخفاض التصنيف الإئتماني).

ب- قيام شركة التأمين بتعديل محفظتها الإستثمارية لتعكس التغير في التوقيت المتوقع للعوائد.

ج- حاجة المنشأة لتمويل نفقات رأسمالية.

إجابة التمرين الثالث:

1. إثبات قيد الشراء:

		من مذكورين 2012/11/30
48000		حـــ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (12×4000)
500		حـــ/ مصاريف عمولات الشراء
	48500	إلى حـــ/ النقدية

2. تقييم الأسهم في 2012/12/31:

12000		من حـــ/ أرباح أوخسائر حيازة غير متحققة- بيان الدخل 2012/12/31
	12000	إلى حـــ/ تعديلات القيمة العادلة (48000-9×4000)

3. إثبات بيع الأسهم في 2013/2/2:

13000		من حـــ/ النقدية (13×1000) 2013/2/2
	12000	إلى حـــ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح و الخسارة (1000 ×12)
	1000	حـــ/أرباح بيع متحققة 1000(13-12)

إجابة التمرين الرابع:

1- بتاريخ شراء السندات في 2011/1/1 يثبت القيد التالي:

52575		من حـــ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة
	52575	إلى حـــ/ النقدية

2- بما أن سعر فائدة السندات 10% وهي أكبر من سعر الفائدة السوقي عند شراء السندات فهناك علاوة للسندات. وفيما يلي جدول إطفاء العلاوة بطريقة الفائدة الفعّالة (الحقيقة).

السنة (1)	التكلفة المطفأة بداية السنة (2)	دخل الفائدة الفعالة (3) =(2) ×8%	الفائدة المقبوضة (4)*	إطفاء العلاوة (5) =(3)-(4)	التكلفة المطفأة نهاية السنة (6)
					52575
1	52575	52575×8%=4207	5000	793	51782
2	51782	51782×8%= 4143	5000	857	50925
3	50925	50925×8%= 4075	5000	925	50000
المجموع				**2575**	

- يلاحظ أن الفائدة المقبوضة سنوياً تبلغ 5000 دينار، وتمثل الفائدة البالغة بنسبة 10% × 50000 دينار (القيمة الإسمية للسندات).

ويتم إثبات القيود اليومية المتعلقة بفائدة السندات للسنة الأولى كما يلي:

- في نهاية السنة الأولى وبتاريخ 2010/12/31:

5000		حـــ/ النقدية 2011/12/31
		إلى مذكورين
	4207	إلى حـــ/ إيراد فائدة السندات
	793	حـــ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة

محور: الأدوات المالية

الفصل الثاني والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7) الأدوات المالية: الإفصاحات

Financial Instruments: Disclosures

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. التعرف على الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات".
3. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" إذا قامت المنشأة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموع من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة.
4. التعرف على الإفصاحات المتعلقة بالتحوط وبمخاطر السيولة والسوق ومخاطر الإئتمان وغيرها من أنواع المخاطر.
5. بيان الإفصاحات النوعية والكمية.
6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني.

1. هدف المعيار Objective

أ- يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمو تلك القوائم من تقييم:

- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة.
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

ب- تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملة للمبادئ الخاصة بالإعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معياري المحاسبة الدولي رقم (32) و (39) ومعيار الإبلاغ المالي رقم (9).

2. نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المنشآت ولكافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء الحقوق في الشركات التابعة والحليفة والمشاريع المشتركة ومنافع الموظفين والإلتزامات الناجمة عن خطط منافع الموظفين والعقود الناجمة عن الإلتزامات الطارئة في إندماج الأعمال بموجب الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) كما لا يشمل النطاق عقود التأمين والمعرفة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) وكذلك لا يشمل الأدوات المالية والعقود والإلتزامات الناشئة عن عمليات التسديد على أساس السهم والتي تخضع لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2).

3. التعريفات Definitions

مخاطرة الإئتمان Credit Risk

المخاطرة بأن أحد أطراف الأداة المالية سيتسبب في خسارة مالية للطرف الآخر نتيجة لعدم قيامه بتنفيذ إلتزام.

مخاطرة العملة Currency Risk

المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في سعر الصرف الأجنبي.

مخاطرة سعر الفائدة Interest Rate Risk

المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغييرات في سعر الفائدة في السوق.

مخاطرة السيولة Liquidity Risk

مخاطر أن تواجه المنشأة صعوبة في تحقيق التعهدات المرافقة بالإلتزامات المالية التي تمت تسويتها من خلال التسليم النقدي أو من خلال أصل مالي.

القروض المستحقة Loans Payable

القروض المستحقة هي إلتزامات مالية بإستثناء الذمم الدائنة التجارية قصيرة الأجل حسب شروط الإئتمان العادية.

مخاطرة السوق Market Risk

المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية بسبب التغيرات في أسعار السوق، وتشمل مخاطر السوق ثلاثة أنواع هي: مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة الأسعار الأخرى.

مخاطرة الأسعار الأخرى Other Price Risk

المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بإستثناء تلك الناجمة من مخاطرة سعر الفائدة أو مخاطرة العملة)، سواءً تسبب في هذه التغيرات عوامل خاصة بالأداة المالية الفردية أو الجهة التي أصدرتها، أو من خلال العوامل التي تؤثر على جميع الأدوات المالية المشابهة المتداولة في السوق.

إنقضاء الإستحقاق Past Due

تكون الأداة المالية قد انقضى إستحقاقها عندما لا يقوم طرف مقابل بإجراء الدفع عندما يستحق تعاقدياً.

4. أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي

Significance of Financial Instruments for Financial Position and Performance

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهمية (وجوهرية) الأدوات المالية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

5. الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في قائمة المركز المالي

يجب الإفصاح عن القيمة الدفترية (Carrying Amount) لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية التالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، أما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات التفسيرية (Notes):

أ- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع بيان الجزء المحتفظ به (المخصص) بالقيمة العادلة وكذلك المصنفة كأصول مالية محتفظ بها للمتاجرة وفق المعيار رقم (39).

ب- إستثمارات محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق (HTM).

ج- أصول مالية معدة للبيع (AFS).

د- القروض والذمم.

ه- المطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع تصنيفها إلى 1/ مطلوبات مخصصة بالقيمة العادلة و2/ الجزء المصنف كمطلوبات محتفظ بها للمتاجرة.

و- المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

وبعد إصدار معيار الإبلاغ المالي رقم (9) والساري المفعول من 2013/1/1 فإن تصنيفات الأصول المالية أصبحت أصول مالية مقاسة بالتكلفة المطفأة والأصول المالية بالقيمة العادلة فقط.

6. متطلبات الإفصاح للأصول والمطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر Financial Assets or Financial Liabilities at Fair Value through Profit or Loss

إذا قامت المنشأة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموع من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فإنه سيتم الإفصاح عما يلي:

أ- الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الإئتمان Credit Rrisk الناجمة عن الإحتفاظ بالقروض والذمم بتاريخ القوائم المالية.

ب- مبالغ أية مشتقات إئتمان Credit Derivatives أو أية أدوات مالية مشابهة تقلل الحدود القصوى للتعرض لمخاطر الإئتمان.

ج- مقدار التغير في القيمة العادلة للقروض والذمم (خلال الفترة وبشكل تراكمي) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان للأصول المالية، وكذلك مقدار التغير في القيمة العادلة لمشتقات الإئتمان المتعلقة بالقروض والذمم.

7. متطلبات الإفصاح عن المطلوبات المالية المصنفة كمطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

أ- مقدار التغير في القيمة العادلة للمطلوبات المالية (خلال الفترة المالية وتراكمياً) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان.

ب- الإختلاف بين القيمة الدفترية (المسجلة) للمطلوبات المالية وبين القيمة التعاقدية المطلوب تسديدها بتاريخ الإستحقاق للدائنين.

8. إعادة التصنيف Reclassification

إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف الأصول المالية والمقاساة إما:

أ- بالتكلفة أو التكلفة المطفأة، بدلاً من القيمة العادلة.

ب-بالقيمة العادلة بدلاً من التكلفة أو التكلفة المطفأة.

في هاتين الحالتين يجب الإفصاح عن مبلغ الأصول المالية المُعاد تصنيفها من وإلى الفئتين (أ) و(ب) وأسباب إعادة التصنيف.

9. إلغاء الإعتراف بالأصل المالي Derecognition

في الحالات التي يتم نقل الأصل المالي للغير مع الإحتفاظ بمخاطر وعوائد تلك الأصول فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة الأصل المالي وطبيعة المخاطر وعوائد ملكية الأصل المالي.

10. الضمانات Collateral

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ- القيمة المسجلة Carrying Amount للأصل المالي والمرهونة كضمان للمطلوبات وللإلتزامات (المحتملة).

ب-الشروط المتعلقة بعملية الرهن.

11. متطلبات الإفصاح في قائمة الدخل وحقوق الملكية

على المنشأة إن تفصح عن بنود الدخل، والمصروف، والربح، والخسارة إما في صلب القوائم المالية أو ما في الإيضاحات وكما يلي:

أ- صافي المكاسب أو الخسائر الناجمة عن:

1. الأصول أو المطلوبات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع تفصيل رقم صافي المكاسب أو الخسارة لكل من نوعي هذه الفئة (أصول ومطلوبات مالية مخصصة بالقيمة العادلة) و(أصول ومطلوبات مالية للمتاجرة).
2. الأصول المالية المُعدة للبيع مع بيان مبلغ الربح والخسارة المُعترف به مباشرة ضمن حقوق الملكية، والمبلغ المحول من حقوق الملكية والمُعترف به ضمن الأرباح والخسائر للفترة المالية.
3. الإستثمارات المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق.

4. القروض والذمم.
5. المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

ب- إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (محسوباً باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعّالة) للأصول والمطلوبات غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

ج- إيرادات ومصاريف الأتعاب المقبوضة والأتعاب المدفوعة Fee Income and Expense (عدا المبالغ الداخلة في إحتساب معدل الفائدة الفعّال) والناشئة عن:
- الأصول والمطلوبات المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.
- الأتعاب المتعلقة بإدارة الأنشطة الإستثمارية المنفذة نيابة عن العملاء.

د- دخل الفائدة الناجم عن تدني الأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39).

ه- مبلغ خسارة التدني لكل فئة من فئات الأصول المالية.

12. الإفصاحات الأخرى Other Disclosures

السياسات المحاسبية Accounting Policies

على المنشأة الإفصاح وضمن بند ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والملائمة لتعزيز فهم القوائم المالية.

13. محاسبة التحوط Hedge Accounting

على المنشأة الإفصاح وبشكل منفصل لكل نوع من أنواع التحوط المذكورة في معيار المحاسبة الدولي (39) مثل (تحوط القيمة العادلة، وتحوط التدفقات النقدية، وتحوط صافي الإستثمار في العمليات الأجنبية) وكما يلي:

أ- وصف لكل نوع من أنواع التحوط.

ب- وصف للأدوات المالية المخصصة كأدوات تحوط والقيم العادلة لها بتاريخ التقارير المالية.

ج- طبيعة المخاطر المتحوطة لها.

14. متطلبات الإفصاح المتعلقة بتحوط التدفق النقدي

تشمل ما يلي:

أ- الفترات التي سيحدث فيها التدفق النقدي ومتى ستؤثر هذه التدفقات على الربح والخسارة.

ب- وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقاً ولا يتوقع حدوثها.

ج- المبلغ المُعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة.

د- المبلغ المحول من قائم حقوق الملكية إلى قائمة الأرباح والخسائر للفترة المذكورة.

15. القيمة العادلة Fair Value

تطلب المعيار الإفصاحات التالية عن القيمة العادلة:

أ- يجب الإفصاح عن القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والمطلوبات المالية بشكل يمكن مقارنة تلك القيمة مع القيم المسجلة بالدفاتر لتلك الأصول والمطلوبات.

ب- عند الإفصاح عن القيمة العادلة، على المنشأة تبويب الأصول والمطلوبات المالية ضمن فئات.

ج- على المنشأة الإفصاح عما يلي:

1. طرق تحديد القيمة العادلة.
2. بيان فيما إذا كانت القيم العادلة قد تم تحديدها بشكل كامل أو جزئي من خلال الأسعار المنشورة في سوق مالي نشط (Active Market) أو أنها حددت من خلال أساليب التقييم المحددة في المعيار رقم (39).
3. إذا حددت القيمة العادلة للأدوات المالية المُعترف بها في القوائم المالية من خلال أساليب التقييم المبنية على فرضيات محددة فإذا حدث أية تغيرات على فرضية أو أكثر من تلك الفرضيات وأدى ذلك إلى تعديلاً في القيمة العادلة، فإن على المنشأة بيان تلك الحقيقة والإفصاح عن الأثر الجوهري لهذه التغيرات على القيمة العادلة.

16. الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة

هناك بعض الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة:

أ- عندما تكون القيمة الدفترية متقاربة مع القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية مثل ذمم مدينة تجارية قصيرة الأجل والذمم الدائنة.

ب-الإستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية والتي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط أو المشتقات المالية المرتبطة بالإستثمارات بأدوات حقوق الملكية والتي سيتم قياسها بالتكلفة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39) نظراً لعدم إمكانية قياس قيمتها العادلة بموثوقية.

ج- العقود التي لها صبغة تشاركية Discretionary Participation Feature (الموصوفة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) وعندما لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية).

17. طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية والتي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ إعداد القوائم المالية.

18. الإفصاحات النوعية Qualitative Disclosures

على المنشأة الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ. التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها.

ب. الأهداف والسياسات والعمليات والأنشطة المتخذة لإدارة هذه المخاطر والطرق المستخدمة لقياس هذه المخاطر.

ج. أية تغيرات في الفقرة (أ) و (ب) للفترة السابقة.

19. الإفصاحات الكمية Quantitative Disclosures

يجب الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ- بيانات رقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية على أن تكون مبنية على معلومات من ذوي العلاقة من المستويات العليا في إدارة المنشأة – مجلس الإدارة.

ب-تركزات المخاطر.

20. مخاطر الإئتمان Credit Risk

يجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

أ- الحد الأقصى للمبلغ الذي قد تتعرض له المنشأة لمخاطر الإئتمان بتاريخ القوائم المالية دون الأخذ بعين الإعتبار أية ضمانات بحوزة المنشأة.

ب- وصف للضمانات الموجودة بحوزة المنشأة مقابل تلك الأدوات.

ج- الإفصاح عن المزايا الإئتمانية للأصول المالية.

21. مخاطر السيولة Liquidity Risk

تتطلب الفقرة (39) من المعيار الإفصاح عما يلي:

أ- تحليل لتواريخ إستحقاق المطلوبات المالية القائمة.

ب-وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك المطلوبات.

22. مخاطر السوق Market Risk / تحليل الحساسية Sensitivity Analysis

يجب الإفصاح عما يلي:

أ- تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ القوائم المالية، مع بيان أثر هذه المخاطر على قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية.

ب- الأساليب والفرضيات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية.

ج- التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة وأسباب هذه التغيرات.

ومن الطرق التي يمكن استخدامها لتحليل الحساسية طريقة القيمة المرجحة بالمخاطر Value –at– (Risk) والتي تظهر العلاقة المتبادلة بين متغيرات المخاطر مثل (معدلات الفائدة، معدلات أسعار الصرف) واستخداماتها في إدارة المخاطر المالية.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) الإفصاح عنها حول أهمية الأدوات المالية:**

أ- المبالغ المسجلة لفئات الأدوات المالية
ب- القيم العادلة للأدوات المالية
ج- معلومات حول إستخدام محاسبة التحوط
د- معلومات حول الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم

2. **أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) الإفصاح عنها حول التعرض للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية:**

أ- معلومات نوعية وكمية حول مخاطر السوق
ب- معلومات نوعية وكمية حول مخاطر الإئتمان
ج- معلومات نوعية وكمية حول المخاطر التشغيلية
د- معلومات نوعية وكمية حول مخاطر السيولة

3. **كيف يُعرّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) "مخاطرة السيولة"؟**

أ- مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية الإلتزامات التعاقدية المرتبطة بالإلتزامات المالية
ب- مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في التصرف بالأصل المالي بسبب قلة السيولة في السوق
ج- مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية إحتياجات التدفق النقدي بسبب مشاكل التدفق النقدي
د- مخاطرة أن تكون التدفقات النقدية الواردة للمنشأة غير كافية لتلبية التدفقات النقدية الصادرة منها

4. **تسمى مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة الأسعار الأخرى بـــ:**

أ- مخاطر إقتصادية
ب- مخاطر السوق
ج- مخاطر إئتمان
د- مخاطر السيولة

5. تسمى البيانات الرقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية:

أ- الإفصاحات النوعية
ب- الإفصاحات الكمية
ج- الإفصاحات السوقية
د- تحليل الحساسية

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	د	ج	أ	ب	ب

محور: القطاعات المتخصصة

الفصل الثالث والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (11)

عقود الإنشاءات

Construction Contracts

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. التعرف على ماهية عقود الإنشاء وأنواعها.
2. بيان شروط وإجراءات عقود الإنشاء طويلة الأجل.
3. توضيح الحالات التي يتم فيها تجميع أو تجزئة عقود الإنشاء.
4. مكونات وقياس إيراد عقود الإنشاء.
5. بيان مكونات تكاليف عقد الإنشاء.
6. الإعتراف بإيراد عقد الإنشاء ومصروفاته.
7. بيان الشروط الواجب توافرها في العقد ذو السعر المحدد والتي يمكن عندها تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية.
8. شرح الفرق بين أسلوب المدخلات وأسلوب المخرجات في تحديد نسبة الإنجاز لعقود الإنشاء.
9. بيان الفرق بين طريقة نسبة الإنجاز وطريقة المقاولة المنتهية، والطريقة الواجب استخدامها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".
10. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

1. مقدمة

تمثل عقود المقاولات أو ما تسمى "عقود الإنشاء" إتفاق بين طرفين يقوم بموجبه الطرف الأول (المقاول) بتشييد أصل لصالح الطرف الثاني (المستفيد) مقابل مبلغ محدد وثابت في معظم الأحيان عند توقيع العقد. ومن الأمثلة على عقود الإنشاء، عقود بناء المباني والجسور وشق الطرق وغيرها. وتبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود الإنشاء في دفاتر المقاول حيث يستغرق تنفيذه في العادة فترة زمنية طويلة وبالتالي تمتد فترة تنفيذه لأكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب معالجة محاسبية ملائمة لتوزيع إيراد العقد وتكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد.

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (11)، المعالجة المحاسبية **لعقود الإنشاء** طويلة الأجل، ويبين المعيار توقيت الإعتراف بالإيرادات (والأرباح) ويوجد توافق على أن الطبيعة طويلة الأجل لعقود الإنشاء تجعل الإنتظار حتى إنتهاء العقد الإنشائي للإعتراف بالإيرادات الناجمة عنه لا تتوافق مع مبدأ المقابلة ومفهوم الفترة المالية وأساس الإستحقاق. وبما أن الأعمال المنفذة من قبل المقاول خلال مدة العقد الإنشائي قد تختلف من فترة لأخرى، وتطبيقاً لمبدأ المقابلة فقد تم تبني طريقة نسبة الإنجاز (Percentage of Completion)، والتي تعترف بالإيرادات بشكل يتناسب مع درجة أو مقدار الإنجاز الذي تم من قبل المنشأة (المقاول)، وهناك طريقة أخرى لمعالجة عقود الإنشاء وهي غير مقبولة بموجب المعايير الدولية والتي لا تعترف بالإيرادات إلا عند الإنتهاء من العقد الإنشائي وهي ما تسمى طريقة "المقاولة المنتهية".

وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز هي الطريقة المحاسبية الوحيدة الواجب إتباعها بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية – بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11)، حيث تعتبر هذه الطريقة إحدى الأمثلة على الإعتراف بالإيراد قبل نقطة البيع أي أثناء تقديم الخدمة.

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (11) إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات وفي معظم الحالات يستمر إنجاز العقد تحت التنفيذ فترة تزيد عن فترة مالية واحدة. لذلك فالعنصر الهام في المحاسبة عن عقود الإنشاءات هي في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. يستخدم هذا المعيار أسس الإعتراف الواردة في إطار إعداد وعرض القوائم المالية لتحديد متى يجب الإعتراف بإيرادات وتكاليف العقد كإيراد ومصروف في قائمة الدخل.

3. نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين (Contractors)، كما تشمل عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل، مثل عقود خدمات مديري المشاريع والمهندسين المعماريين، وعقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول (القديمة).

4. أنواع عقود الإنشاء Types of Construction Contract

عقد الإنشاء Construction Contract هو عقد يتم بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها.

1.4 أنواع عقود الإنشاء وفق طريقة تسعير إيراد العقد

وفقاً لطريقة تسعير عقد الإنشاء وتحديد إيراد العقد بالنسبة للمقاول، تقسم عقود الإنشاء إلى:

أ- العقد ذو السعر المحدد Fixed Price Contract

هو عقد إنشاء يحدد سعره بشكل ثابت، أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة في العقد، مع إحتمالية أن يكون خاضع لشروط تصاعد التكاليف.

ب- عقد التكلفة زائد نسبة Cost – plus Contract

هو عقد يتم فيه الإتفاق بين المقاول والعميل على تحديد سعر العقد من خلال مجموع التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد مع إضافة إما رقم ثابت أو نسبة محددة من التكاليف الفعليّة المتكبدة.

2.4 أنواع عقود الإنشاء وفقاً لطول فترة العقد

وفقاً لطول فترة العقد تقسم عقود الإنشاء إلى نوعين هما:

أ- عقود إنشاءات قصيرة الأجل Short-Term Contract وهي العقود التي يتم تنفيذها وتسليمها للعميل خلال نفس الفترة التي يتم فيها التعاقد. ولا توجد أية مشكلة في تحديد أرباح العقد حيث يتم الإعتراف بإيراد العقد بالكامل والمصاريف المتعلقة بالعقد بذات الفترة المالية.

ب- عقود إنشاءات طويلة الأجل Long-Term Contract وهي العقود التي يتم تنفيذها على مدار أكثر من فترة محاسبية واحدة. وهذا النوع من العقود بحاجة لمعالجة محاسبية خاصة نظراً لإمتداد تحقق الإيراد وتكبد المصاريف المتعلقة بالعقد لأكثر من فترة واحدة وضخم حجم تلك العقود. وقد اصدرت العديد من المجامع المهنية المحاسبية في معظم البلدان متطلبات لمحاسبة

عقود الإنشاء، مثل المعيار المحاسبي (SAAP 9) الصادر عن المجمع البريطاني للمحاسبين القانونيين، وكذلك المعيار المحاسبي (APB 29) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وكذلك المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11) عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

5. شروط وإجراءات عقود الإنشاء طويلة الأجل

تستمد عقود الإنشاء معظم شروطها عادةً من أحكام القانونين التجاري والمدني حيث تحدد التشريعات في كل دولة الإطار والضوابط المنظمة لعقود الإنشاء. أما الإجراءات التي تتبع عادةً في عقود الإنشاء فهي بشكل عام كما يلي:

أ- يتم تحديد شروط المقاولة ومواصفاتها والفترة الزمنية المحددة لها.

ب-يقدم المقاول عطاءه للمقاولة مرفقاً بتأمين نقدي (مؤقت أو إبتدائي) يعادل نسبة مئوية محددة من القيمة الكلية للعطاء. ويرد هذا التأمين في حالة عدم إحالة عطاء المقاولة على المقاول. كما أن هذا التأمين يصادر إذا ما تخلي المقاول عن عطائه قبل فرز العطاءات.

ج- عند إحالة العطاء على المقاول، يطلب منه كفالة حُسن تنفيذ أو تأمين نقدي لدى البنك لضمان حسن تنفيذ المشروع وإلتزامه بالشروط المتفق عليها.

د- يتضمن العقد شروط لمعالجة أوامر التغيرات في العقد. كما يضمن العقد في معظم الأحيان للعميل حذف أو إضافة أعمال جديدة للمقاولة وذلك في حدود نسبة مئوية معينة تتراوح عادةً من 10-25% من قيمة المقاولة. وقد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي.

وبموجب هذا المعيار إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على أنه **عقد إنشاء منفصل عندما:**

1. يختلف بشكل كبير في التصميم، والتقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي.
2. يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن سعر وشروط العقد الأصلي.

أما إذا لم ينطبق الشرطان المذكوران فإن أوامر التغير في العقد تعتبر جزء من إيراد العقد الأساسي.

ه- تحدد شروط العقد مبالغ وتوقيت الدفعات الواجب تسديدها والتي تشكل عادةً نسبة مئوية معينة من قيمة الأعمال المنجزة. كما جرت العادة أيضاً على أن يدفع العميل للمقاول عند التعاقد دفعه مقدمة كسلفة لشراء المواد اللازمة للمقاولة.

و- تحدد شروط العقد الغرامات التي يتحملها المقاول في حال إخلاله بإلتزاماته. حيث يتم فرض غرامة تأخير على المقاول عن كل يوم تأخير في تسليم المشروع للعميل.

ز- بعد إنجاز المشروع، يقوم المقاول بتسليم المشروع للعميل والحصول على مخالصة، وقد جرت العادة أن يتم تسليم المقاولة بموجب شهادة مخالصة موقعة من قبل مهندس العميل المشرف على المشروع أو من جهة يفوضها بذلك. وعادةً ما يتم حجز تأمين صيانة أو الحصول على كفالة صيانة من المقاول لصالح العميل لإجراء أية صيانة لازمة بعد تسليم المشروع ولمدة سنة عادةً بعد تسليم المشروع لضمان خلو المشروع من أي عيوب تظهر لاحقاً.

6. تجميع وتجزئة عقود الإنشاء

Combining and Segmenting Construction Contracts

في بعض الحالات يقوم المقاول بإبرام عقد (أو عقود) إنشاءات مع عميل واحد، ويتضمن هذا العقد إنشاء أكثر من أصل. والقاعدة العامة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11) على معالجة كل أصل في العقد على حدة، إلا أن بعض الحالات المحدودة تستلزم معالجة مجموعة الأصول في العقد (أو العقود) كعقد واحد بهدف إظهار الجوهر الإقتصادي للعقد أو مجموعة العقود.

عندما يغطي العقد عدداً من الأصول، فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك عند توفر أي من الشروط التالية:

- يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، ويمكن للعميل قبول أو رفض كل أصل بشكل إفرادي.
- إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

ويتم إعتبار مجموعة العقود، سواء لعميل واحد أو عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا:

- تم التفاوض على مجموعة العقود بإعتبارها صفقة واحدة.
- كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن إعتبارها عقد واحد.
- يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو متوازي أو بتسلسل مستمر ومتتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد إنتهاء مرحلة سابقة.

مثال (1): مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقود منفصلة

في 2012/7/1 وقعت شركة الخليج للمقاولات ثلاثة عقود مع إحدى شركات الإتصالات لإنشاء ثلاث مباني أحدهما مكاتب للإدارة، والآخر مبنى للبث اللاسلكي، والثالث مبنى خدمات الجمهور، وعند طرح العطاء من قبل شركة الإتصالات كانت شروط العطاء تقديم عرض لكل مبنى بشكل مستقل مع تحديد قيمة العطاء لكل مبنى، وقد حدّد في إعلان العطاء إمكانية إحالة كل مبنى على مقاول مستقل، وقد بلغت القيمة المتفق عليها لكل مبنى والتكاليف المقدرة لكل منهما على النحو التالي:

البيان	مكاتب الإدارة	مبنى البث اللاسلكي	خدمات الجمهور
قيمة العطاء (الإيراد)	300000 دينار	400000 دينار	700000 دينار
التكاليف المقدرة	220000 دينار	300000 دينار	550000 دينار
هامش الربح المقدر	80000 دينار	100000 دينار	150000 دينار

المطلوب: تحديد ما إذا كان يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل، أم إعتبار مجموعة العقود، عقد إنشاء واحد، وذلك إستناداً إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

حل مثال (1)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل نظراً لتوفر الشروط الثلاث التي يتطلبها المعيار لهذه الغاية وهي:

- تم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- خضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، وكان بإمكان العميل (شركة الإتصالات) قبول أو رفض كل مبنى بشكل إفرادي.
- هناك إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

مثال (2): مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقد واحد[1]

تشتهر شركة "يونفيرسال بيلدرز" بخبرتها في بناء جسور الطرق وصيانة هذه البنى. قامت السلطات البلدية المحلية بدعوتها لتقديم عطاء لعقد مدته سنتان لبناء جسر طرقات ضخم في قلب المدينة (وهو الأكبر في المنطقة) وعطاء آخر لصيانة الجسر مدته عشر سنوات بعد إتمام الإنشاء.

المطلوب: تقييم ما إذا كان يجب تجزئة أو دمج هذين العقدين في عقد واحد لأغراض معيار المحاسبة الدولي (11).

حل مثال (2)

يجب دمج العقدين ومعاملتهما كعقد واحد لأن:

- العقدين مرتبطان مع بعضهما البعض على نحو وثيق، وهما في الواقع، جزء من عقد بهامش ربح إجمالي.
- يتم التفاوض على العقدين كوحدة واحدة.
- يتم تنفيذ العقود في تسلسل مستمر.

[1] عباس علي ميرزا وجراهام هولت، وايلي 2011، دليل وكتاب التنفيذ العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ص82.

7. مكونات وقياس إيراد عقود الإنشاء Contract Revenue

يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد. ويتطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وعليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة لأخرى لأسباب منها، على سبيل المثال:

- إتفاق المقاول والعميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى تغير إيراد العقد في المستقبل.
- إحتمالية زيادة مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تعوض المقاول عن زيادة تكاليف العقد في المستقبل.
- إنخفاض إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر إنجاز العقد.
- إذا كان إيراد العقد مرتبط بمؤشر متغير مثل تغير وحدات الإنتاج.

بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) يجب أن يتضمن إيراد العقد:

أ- قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد.

ب- المطالبات والحوافز المقبوضة نتيجة أوامر التغيرات في أعمال العقد:

- إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه التغيرات إيراد.
- إذا كان بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.

وبالتالي فإن الحوافز وأوامر التغيرات في أعمال العقد لا تعتبر تخفيضاً لتكاليف العقد أو إيرادات أخرى، وإنما تعتبر جزء من إيرادات العقد.

ويتم معالجة غرامات التأخير التي يتحملها المقاول نتيجة تأخير تسليم العقد أو عند مخالفة شروط العقد كتخفيض لإيراد العقد لدى المقاول.

أوامر التغيير في العقد Variation

هي طلب العميل تغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تغير في إيراد العقد زيادة أو إنخفاضاً. مثل تغيير في مواصفات أو شكل الأصل أو تغيرات في مدة إنجاز العقد. ويتم الإعتراف بأوامر التغيرات في العقد إذا كان من المحتمل قبول العميل نطاق ومبلغ التغيير وإمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.

أما المطالبات Claims

فهي مبالغ يحاول المقاول تحصيلها من العميل أو من طرف آخر لتعويضه عن تكاليف غير واردة في سعر العقد. وقد تنجم المطالبة عن التأخير الذي يسببه العميل والأخطاء في المواصفات أو

التصميم، أو التغيرات التي يطلبها العميل (مالك عقد الإنشاء) وغير واردة في العقد. ويتم الإعتراف بهذه المطالبات في إيراد العقد عند:

– وجود إحتمالية معقولة بقبول العميل لتحمل مبلغ المطالبة.
– يمكن قياس المبلغ الذي سيقبل العميل تحمله بموثوقية.

أما مدفوعات الحوافز أو الحوافز المدفوعة Incentive Payments

فهي مبالغ إضافية يدفعها العميل للمقاول إذا إستوفى المقاول بعض الشروط مثل الحوافز المدفوعة للمقاول لإنجاز العقد بشكل مبكر أي قبل المدة المحددة في العقد، ويتم الإعتراف بمبالغ الحوافز في سجلات المقاول كجزء من إيراد العقد عندما:

– يكون العقد على مشارف الإنتهاء (مرحلة متقدمة) وتدل الوقائع على إمكانية الوفاء بالشروط مقابل الحوافز التي سيستلمها المقاول.
– يمكن قياس مبلغ الحوافز بموثوقية.

8. تكاليف عقد الإنشاء Contract Costs

1.8 بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) يجب أن تتضمن تكاليف عقد الإنشاء ما يلي:

أ– التكاليف المتعلقة مباشرة بعقد محدد.

ب– التكاليف المرتبطة بنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد. مثل التأمين، تكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد ويمكن تخصيصها على العقود، ومصاريف الإنشاء غير المباشرة.

جـــ– التكاليف الأخرى التي يتم تحميلها على العميل بموجب شروط العقد.

2.8 التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد بموجب المعيار رقم (11) تشمل ما يلي:

1. أجور ورواتب العاملين في الموقع وتكاليف الإشراف على العاملين.
2. تكاليف المواد التي تستخدم في عقد الإنشاء.
3. مصروف إهتلاك المعدات والآلات المستخدمة في عقد الإنشاء.
4. مصاريف نقل الآلات والمعدات والمواد من والى موقع العقد.
5. مصاريف إستئجار الآلات والمعدات والأجهزة اللازمة لتنفيذ العقد.
6. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي يحتاجها العقد والمرتبطة بعقد محدد.
7. التكاليف المقدرة للصيانة ما بعد تسليم العقد ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبط بالعقد.
8. المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى.

ويتم تخفيض هذه التكاليف بأي دخل جانبي (عرضي) غير وارد في إيراد العقد، مثل الدخل من بيع المواد الزائدة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد.

3.8 التكاليف التي لا تتعلق بنشاط المقاولات:

التكاليف غير المتعلقة بنشاط المقاولات أو التي لا يمكن تخصيصها إلى عقد معين لا تعتبر من مكونات تكاليف عقد الإنشاء. ومن الأمثلة على هذه التكاليف ما يلي:

- مصاريف البيع والتسويق.
- المصاريف الإدارية والعمومية التي لا ينص العقد على التعويض عنها بشكل محدد.
- مصروف إهتلاك المنشآت والمعدات العاطلة عن العمل والتي لم تستخدم في عقد معين.
- تكاليف البحث والتطوير التي لا يوجد في العقد ما يشير للتعويض عنها.

مثال (3)

في 2012/1/1 وقعت شركة الوطن للمقاولات عقد مع بلدية العقبة لإنشاء جسر في وسط مدينة العقبة بقيمة 2 مليون دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للجسر تبلغ عامين. في 2012/12/31 كانت التكاليف المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

إسمنت مستخدم في العمل	300000 دينار
حديد مستخدم في العمل	600000 دينار
أجور عمال ومشرفين في موقع العمل	90000 دينار
مصروف إهتلاك المعدات والآلات المستخدمة في موقع العمل	20000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم الجسر	5000 دينار
مصاريف دعاية وترويج لقسم إقامة الجسور في الشركة	10000 دينار
مصاريف دورات تدريبية لمهندسي الشركة تتعلق بإنشاء الجسور	4000 دينار

المطلوب: تحديد التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2012 والتكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحميلها للعقد، وذلك إستناداً إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

حل مثال (3)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، تكون التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2012 وبالتالي يتوجب تحميلها لهذا العقد على النحو التالي:

إسمنت مستخدم في العمل	300000 دينار
حديد مستخدم في العمل	600000 دينار

أجور عمال ومشرفين في موقع العمل	90000 دينار
مصروف إهتلاك المعدات والآلات المستخدمة في موقع العمل	20000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم الجسر	5000 دينار
المجموع	**1015000 دينار**

أما التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحميلها للعقد فتتمثل بالآتي:

مصاريف دعاية وترويج لقسم إقامة الجسور في الشركة	10000 دينار
مصاريف دورات تدريبية لمهندسي الشركة تتعلق بإنشاء الجسور	4000 دينار
المجموع	**14000 دينار**

9. الإعتراف بإيراد عقد الإنشاء ومصروفاته

Recognition of Contract Revenue and Expenses

وتتم المحاسبة عن عقود الإنشاء طويلة الأجل بموجب طريقتين رئيسيتين هما:

1- طريقة نسبة الإنجاز Percentage of Completion Method

2- طريقة العقود المنجزة أو المنتهية Completed Contract Method

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) الإعتراف بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصروف **وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ قائمة المركز المالي** عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية ولا يسمح المعيار المذكور استخدام طريقة العقود أو المقاولة المنتهية كونها لا تتوافق مع أساس الإستحقاق ومبدأ المقابلة. ويجب الإعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصروف. وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي **وبالتالي يتم الإعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف فوراً** وسيتم التطرق لمعالجة الخسارة المتوقعة في هذا الفصل لاحقاً.

ويجري تحديد مبلغ الخسارة والإعتراف بها بغض النظر عما يلي:

- فيما إذا كانت أعمال العقد قد بدأت أم لا.
- المرحلة التي وصلت لها عملية إنجاز العقد.
- وجود عقود أخرى تحقق أرباح ولم يتم معاملتها كعقد إنشاءات واحد.

وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز الطريقة المحاسبية الوحيدة المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء في سجلات المقاول، ولا يجيز المعيار رقم (11) استخدام طريقة المقاولة المنتهية. وهناك العديد من المعايير المطبقة في بعض الدول تتطلب استخدام طريقة نسبة الإنجاز فقط مثل: المعايير البريطانية، والأسترالية، والصينية، والنيوزلندية. وهناك دول أخرى كالمعايير الأمريكية، والكندية واليابانية تسمح المعايير فيها باستخدام أي من الطريقتين، رغم أن المعايير الأمريكية تفضل طريقة نسبة الإنجاز عندما يكون تحديد وقياس نسبة الإنجاز قابلة للتحديد بشكل يعتمد عليه.

وتوفر طريقة نسبة الإنجاز معلومات مفيدة عن الأداء المنجز ومقدار الإيرادات الواجب تخصيصها لكل فترة مالية، الأمر الذي يجعل هذه الطريقة متماشية مع أساس الإستحقاق، ومبدأ المقابلة، وفرض الفترة المحاسبية.

1.9 الشروط الواجب توفرها لتطبيق نسبة الإنجاز (إمكانية تقدير نتائج العقد بموثوقية)

1. في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاء يمكن تقديرها بموثوقية وبالتالي إمكانية تطبيق نسبة الإنجاز عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:
   - إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية.
   - إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية للعقد إلى المنشأة.
   - إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية.
   - التكاليف التي تتعلق بعقد معين يمكن تحديدها بشكل واضح وقياسها بموثوقية مما يتيح مقارنة تكاليف العقد الفعليّة المتكبدة بالتقديرات السابقة.
2. في حالة عقد التكلفة مضافاً إليها نسبة، فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية وبالتالي إمكانية تطبيق نسبة الإنجاز عندما يتحقق الشرطين التاليين:
   - إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعقد إلى المنشأة.
   - يمكن تحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالعقد بوضوح بصورة موثوقة سواء كانت تلك التكاليف قابلة للتعويض أم لا.

يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المتعلقة بالعقد سوف تتدفق إلى المنشأة إذا كان بالإمكان تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية. ولكن عندما يكون هناك شكوك حول إمكانية تحصيل مبلغ سبق إدراجه في إيراد العقد وأعترف به في قائمة الدخل، فإن المبلغ الذي لم يعد قابل للتحصيل أو مشكوك في تحصيله يجب الإعتراف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ إيراد العقد.

2.9 أساليب تقدير نسبة الإنجاز

يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، وتستخدم المنشأة الأسلوب الذي يقيس العمل المنجز بصورة موثوقة. وإعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي:

أ- نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد؛ **وهو أسلوب المدخلات Input Method** وهو الذي يعتمد تكاليف العقد منهجاً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام.

ب- معاينة أو مسح العمل المنجز؛ أو

ج- الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه، **وهو أسلوب المخرجات Output Method** وهو الذي يعتمد مخرجات العقد (وحدات الإنتاج التام) منهجاً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام.

إن الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في كثير من الحالات العمل الذي تم إنجازه.

بموجب أسلوب المدخلات تحدد نسبة الإتمام التي ستتخذ أساساً لتحديد أو تخصيص إيرادات ومن ثم أرباح العقد في نهاية فترة محاسبية معينة وتسمى طريقة التكلفة إلى التكلفة Cost-to-Cost Method على النحو التالي:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الفعليّة للعقد المتراكمة حتى تاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بذلك التاريخ}}$$

مع ملاحظة ضرورة عدم إدراج بعض التكاليف التي تكون مدفوعة القيمة وغير مستخدمة بعد في إنجاز العقد، ومن الأمثلة على هذا النوع من التكاليف المواد المشتراة والموجودة في موقع العمل وغير مستخدمة بعد مثل الإسمنت والرمل والحديد المتبقي في نهاية السنة، كما يدخل ضمن هذا البند المبالغ المدفوعة مقدماً للمقاولين من الباطن عن أعمال لم تنجز بعد.

أما **بموجب أسلوب المخرجات** فيتم تحديد نسبة الإتمام بموجب المعادلة التالية:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات المنجزة من المقاولة}}{\text{عدد الوحدات محل المقاولة}}$$

ويعبر عادةً عن الوحدات المنجزة إما في صورة عدد معين من الكيلومترات مثلاً إذا كانت المقاولة المشمولة بالعقد تعبيد طريق معين، أو بعدد من الأمتار المربعة إذا كانت المقاولة مجمع سكني

معين........ إلخ، والأسلوب الأول أي أسلوب المدخلات هو الأكثر استخداماً لدى شركات المقاولات وهو الأسلوب المعتمد في معيار المحاسبة الدولي رقم (11).

مثال (4)

في 2010/7/1 وقعت شركة السلام للمقاولات عقد لإنشاء عقار لإحدى الشركات بقيمة 3 مليون دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للمبنى تبلغ عامين. كانت البيانات المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

البيان	إجمالي التكاليف الفعليّة المنفقة لتاريخه	إجمالي التكاليف المقدرة لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية كل عام
2010/12/31	500,000	2,000,000
2011/12/31	1,800,000	800,000
2012/7/1	2,600,000	0

المطلوب:

1. تحديد نسبة الإنجاز لكل عام من الأعوام 2010 – 2012.
2. تحديد مقدار الإيراد الواجب الإعتراف به لكل سنة.

حل مثال (4)

1. تحديد نسبة الإنجاز للأعوام 2010 – 2012:

نسبة الإنجاز في 2010/12/31 =	500000 / (2000000 + 500000)	= %20

إجمالي نسبة الإنجاز في 2011/12/31 =	1800000 / (800000 + 1800000)	= %69.2

نسبة الإنجاز للعام 2011 = %69.2 − %20 = %49.2

نسبة الإنجاز للعام 2012 = %100 − %69.2 = %30.8

2. مقدار الإيرادات الواجب الإعتراف به لكل سنة:

السنة	طريقة الإحتساب	مقدار الإيراد الواجب الإعتراف به لكل سنة
2010	%20 × 3000000 =	600,0000 دينار
2011	%49.2 × 3000000 =	1,476,000 دينار
2012	%30.8 × 3000000 =	924,000 دينار
	المجموع	3,000,000 دينار

مثال (5): المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء بطريقة نسبة الإنجاز

في 2010/1/1 وقعت شركة الجنوب عقد إنشائي مع أحد العملاء بقيمة 400000 دينار، ويستغرق إنجازه مدة 3 سنوات، وتوفرت لديك المعلومات التالية:

	السنة 2010	**السنة 2011**	**السنة 2012**
التكاليف الفعليّة المتراكمة حتى تاريخه (12/31)	90000 دينار	245000 دينار	350000 دينار
التكاليف المقدر حدوثها لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية العام	270000 دينار	105000 دينار	ـــــــ
الفواتير الصادرة خلال العام للعميل (المتعلقة بالأعمال المنجزة)	120000 دينار	150000 دينار	130000 دينار
تحصيلات نقدية للفواتير من العميل	100000 دينار	135000 دينار	165000 دينار

المطلوب:

1. تحديد نسبة الإنجاز لكل عام من الأعوام الثلاث وفقاً لأسلوب المدخلات.
2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز/أسلوب المدخلات.
3. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر المقاول والمتعلقة بالعقد.

حل مثال (5)

1. تحديد نسبة الإنجاز للأعوام 2010 – 2012:

نسبة الإنجاز بتاريخ الميزانية =	التكاليف الفعليّة المتراكمة حتى تاريخ الميزانية / إجمالي التكاليف المقدرة للعملية بتاريخ الميزانية

نسبة الإنجاز في نهاية السنة الأولى (2010/12/31) =	90000 / (270000 + 90000)	= 25%

نسبة الإنجاز في نهاية السنة الثانية (2011/12/31) =	245000 / (105000 + 245000)	= 70%

نسبة الإنجاز للعام 2011 = 70% - 25% = 45%

نسبة الإنجاز للعام 2012 = 100% - 70% = 30%

2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز /أسلوب المدخلات:

السنة	طريقة الإحتساب	الإيراد التراكمي	الإيراد لكل فترة
2010	400000 × 25%	100000 دينار	100000 دينار
2011	400000 × 70%	280000 دينار	180000[2] دينار
2012	400000 × 100%	400000 دينار	120000[3] دينار
المجموع			400000 دينار

- مقدار الإيرادات الواجب الإعتراف به لكل سنة:

قائمة الدخل			
	السنة 2010	**السنة 2011**	**السنة 2012**
إيرادات العقد	100000 دينار	180000 دينار	120000 دينار
يطرح تكاليف العقد	90000 دينار	155000[5] دينار	105000[4] دينار
أرباح العقد	**10000 دينار**	**25000 دينار**	**15000 دينار**

3. إثبات قيود اليومية:

أ. إثبات التكاليف الفعليّة خلال العام:

2010	2011	2012	

2 280000-100000=180000 دينار
3 400000-280000=120000 دينار
4 تكاليف العقد لعام 2012 =350000-245000=105000 دينار
5 تكاليف العقد لعام 2011 =245000-90000=155000 دينار

من حـــ/ عقود تحت التنفيذ	105000	155000	90000
إلى حـــ/ النقدية أو (ذمم دائنة)	105000	155000	90000

ب. إثبات الإيرادات المخصصة للسنوات الثلاث:

	2012	2011	2010
من حـــ/ تكاليف عقود تحت التنفيذ	105000	155000	90000
حـــ/ عقود تحت التنفيذ (مجمل الربح المخصص للعام)	15000	25000	10000
إلى حـــ/ إيرادات العقود	120000	180000	100000

ج. إثبات المطالبات الصادرة خلال العام:

	2012	2011	2010
من حـــ/ مديني عقود تحت التنفيذ	130000	150000	120000
إلى حـــ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ	130000	150000	120000

د.إثبات المتحصلات النقدية من العميل:

	2013	2012	2010
من حـــ/ النقدية	165000	135000	100000
إلى حـــ/ مديني عقود تحت التنفيذ	165000	135000	100000

وسيظهر حساب عقود تحت التنفيذ كما يلي:

منه	حـــ/ عقود تحت التنفيذ له
90,000 إلى حـــ/ الصندوق سنة (2010)	
10,000 إلى حـــ/ إيراد العقود سنة (2010)	
100,000 رصيد نهاية السنة 2010	
155,000 إلى حـــ/ الصندوق سنة (2011)	
25,000 إلى حـــ/ إيراد العقود سنة (2011)	
280,000 رصيد نهاية السنة 2011	
105,000 إلى حـــ/ الصندوق سنة (2012)	400,000 من حـــ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ
15,000 إلى حـــ/ إيرادات العقود سنة (2012)	
400,000 رصيد نهاية سنة (2012)	

في نهاية السنة الثالثة يتم إقفال حـ/ عقود تحت التنفيذ بالقيد (إثبات المخالصة عن العقود وتسليم المقاولة للعميل في نهاية العام).

400,000		من حـ / مطالبات عقود تحت التنفيذ – نهاية السنة (2012)
	400,000	إلى حـ / عقود تحت التنفيذ

10. المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة لعقد الإنشاء الخاسر
Recognition of Expected Losses

عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية فإنه:

أ- يتم الإعتراف بالإيراد بمقدار التكاليف المتكبدة والتي من المحتمل إستردادها وهي ما تعرف بطريقة إسترداد التكلفة.

ب-يجب الإعتراف بتكاليف العقد كمصروف خلال نفس الفترة التي تم فيها تكبد التكاليف.

وبما أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية فلا يتم الإعتراف بأي أرباح، وإذا كانت التقديرات تشير إلى أن إجمالي تكاليف العقد تزيد عن إيراد العقد الكلي يتم الإعتراف بالخسائر المتوقعة عن عقد الإنشاء كمصروف فوراً كما ذكر سابقاً.

وقد ذكرنا سابقاً في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاء لا يمكن تقديرها بموثوقية إلا عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:

- إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية.
- إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية للعقد إلى المنشأة.
- إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية.
- التكاليف التي تتعلق بعقد معين يمكن تحديدها بشكل واضح وقياسها بموثوقية مما يتيح مقارنة تكاليف العقد الفعليّة المتكبدة بالتقديرات السابقة.

التكاليف التي من غير المحتمل إستردادها:

إن تكاليف العقد التي من غير المحتمل إستردادها يعترف بها كمصروف فوراً.

ومن الأمثلة على الظروف التي قد تكون فيها إمكانية إسترداد التكاليف المتكبدة غير محتملة، والتي يعترف فيها بتكاليف العقد كمصروف مباشرة ما يلي:

- هناك شكوك حول مشروعيتها.
- يكون إتمامها معلق على نتائج دعوى قضائية أو تشريع مرتقب.
- معرضة للمصادرة أو الإستملاك والهدم.

- عدم قدرة العميل على مواجهة إلتزاماته.
- يكون المقاول غير قادر على إستكمال العقد أو غير قادر على الوفاء بإلتزامات العقد.

عند إنتهاء حالات عدم التأكد التي منعت تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فإنه يجب الإعتراف بالإيراد والمصروفات المتعلقة بعقد الإنشاء وفق طريقة نسبة الإنجاز.

مثال (6): المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة لعقود الإنشاء الخاسرة

لبيان المعالجة المحاسبية للعقود المحتمل أن تحقق إجمالي خسائر، إفرض وبالرجوع للمثال رقم (5) السابق أن شركة الجنوب تقدر التكاليف المتوقع حدوثها في 2011/12/31 لإتمام العقد بلغت 205000 دينار بدلاً من 105000 دينار بسبب إرتفاع الأسعار.

حل مثال (6)

بعد إعادة التقديرات فإن نتائج عقد الإنشاء الإجمالية ستظهر كما يلي:

البيان	2010	2011
إيراد العقد	400000	400000 دينار
إجمالي التكاليف المقدرة	(360000)	(450000)[6]
مجمل الربح المقدر	40000 دينار	(50000) دينار

الإيراد المُعترف به لعام 2011 سيكون كما يلي:

الإيراد المُعترف به لعام 2011:	
إيراد العقد	400000 دينار
× نسبة الإنجاز **	% 54.4
الإيراد المُعترف به لتاريخه	217778 دينار
يطرح: الإيراد المُعترف قبل عام 2011	(100000) دينار
الإيراد المُعترف به لعام 2011	**117778** دينار
**** نسبة الإنجاز (2011/12/31):**	
التكاليف الفعليّة التراكمية لتاريخه	245000 دينار
+ التكاليف المقدرة لاتمام العقد	205000 دينار
التكاليف الكلية المقدرة	450000 دينار
نسبة الإنجاز = 245000÷450000 = 54.4%	

[6] التكاليف الفعليّة التراكمية 245000 + التكاليف المقدرة 205000 دينار = 450000 دينار

ولإحتساب تكاليف أو مصاريف العقد الواجب الإعتراف بها لعام 2011 يتم إضافة الخسائر الإجمالية الواجب الإعتراف بها في عام 2011 (الربح المُعترف به سابقاً 10000 دينار + إجمالي خسائر العقد المقدرة 50000 دينار) للإيراد الواجب الإعتراف به لعام 2011 وكما يلي:

الإيراد المُعترف به خلال عام 2011 (كما في الجدول السابق)	117778 دينار
يضاف:	
الخسائر المُعترف بها لعام 2011:	
– إلغاء أرباح مُعترف بها خلال عام 2010 = 10000 دينار	
– إجمالي خسائر العقد المتوقعة = 50000 دينار	
	60000 دينار
تكاليف العقد الواجب الإعتراف بها لعام 2011	177778 دينار

نلاحظ هنا أن الخسائر المُعترف بها لعام 2011 تبلغ 60000 دينار حيث أن إجمالي خسائر العقد

177778	من حـ/ تكاليف عقود تحت التنفيذ	2011/12/31
	إلى مذكورين	
60000	حـ/ عقود تحت التنفيذ (خسارة)	
117778	إلى حـ/ إيرادات العقود	

المتوقعة 50000 دينار = (10000 دينار ربح عام 2010 – 60000 دينار خسائر واجب الإعتراف بها لعام 2011).

أما قيد الإعتراف بإيراد ومصاريف وخسائر العقد في 2011/12/31 فهو كما يلي:

11. الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية للمقاول Disclosures

1. يجب على المقاول الإفصاح عما يلي:
   - أ- مبلغ إيراد العقد المُعترف به كإيراد خلال الفترة الحالية.
   - ب- الأساليب المستخدمة في تحديد مبلغ إيراد العقد المُعترف به خلال الفترة.
   - ج- الأساليب المستخدمة في تحديد نسبة إنجاز العقد قيد التنفيذ.

2. يجب على المقاول الإفصاح عما يلي بخصوص العقود تحت التنفيذ بتاريخ الميزانية العمومية:
   - مجموع التكاليف المتكبدة والأرباح المُعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المُعترف بها) حتى تاريخه.

– مبلغ الدفعات المقدمة المقبوضة من العميل، وهي مبالغ يقبضها المقاول قبل إتمام العمل المتعلق بها.

– المبالغ المحجوزة Retentions، وهي مبالغ من الفواتير المتعلقة بالأعمال المنجزة لا تدفع حتى تتحقق شروط محددة في العقد أو حتى يتم إصلاح الخلل أو الإنحراف في التنفيذ.

3. يجب على المقاول عرض ما يلي:

أ– مجموع المبالغ المستحقة على العملاء عن العقد كأصل، والتي تساوي (التكاليف المتكبدة + الأرباح المُعترف بها – إجمالي الخسائر المُعترف بها ومبلغ فواتير الإنجاز).
وذلك لكافة العقود قيد الإنشاء والتي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة مضافاً إليها الأرباح المُعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المُعترف بها).

ب–مجموع المبالغ المستحقة للعملاء كإلتزام بخصوص عمل العقد. والتي تساوي (التكاليف المتكبدة + الأرباح المُعترف بها – مجموع الخسائر المُعترف بها ومجموع فواتير العمل المنجز).
وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة مضافاً إليها الأرباح المُعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المُعترف بها).

4. يجب الإفصاح عن المطلوبات والخسائر الطارئة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات (المطلوبات) المحتملة والموجودات المحتملة". وقد تظهر المطلوبات والموجودات الطارئة عن بنود معينة، مثل مصاريف الضمانات، ومصاريف كفالة الصيانة المقدرة، والمطالبات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

12. التفسير رقم (12) للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

في بعض البلدان يتم التعاقد مع مشغلين من القطاع الخاص بشأن بناء أو صيانة البنية التحتية للخدمات العامة (طرق، جسور، مرافق توزيع المياه)، ويدفع عادةً لمشغلي القطاع الخاص مقابل خدماتهم على مدى فترة الترتيبات، وكثيراً ما توصف هذه الترتيبات ("بناء – تشغيل – تحويل") أو "تأهيل – تشغيل – تحويل" أو "ترتيب إمتياز خدمة عامة إلى خاصة".

في تشرين الثاني 2006 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية التفسير رقم (12) للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ترتيبات إمتياز الخدمة، وهو نافذ المفعول للفترات السنوية. التي تبدأ في 1 يناير 2008 أو بعد ذلك. يقدم هذا التفسير الإرشادات بشأن المحاسبة من قبل مشغلي القطاع الخاص لترتيبات إمتياز الخدمة "العامة إلى الخاصة"، وتجدر الملاحظة أن هذا الترتيب لا يحدد المحاسبة من قبل مانحي الإمتيازات.

يحدد هذا التفسير المبادئ العامة للإعتراف وقياس الإلتزامات والحقوق ذات العلاقة في ترتيبات إمتياز الخدمة (تم تفصيل متطلبات الإفصاح بشأن ترتيبات إمتياز الخدمة في التفسير – 29).

يتناول التفسير رقم 12 المواضيع التالية، والآراء المجمع عليها حول هذه المواضيع:-

- **معاملة حقوق المشغل في البنية التحتية:** يبين التفسير (12) بشكل مطلق أن حقوق المشغل في البنية التحتية لا يعترف بها على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات المشغل حيث أن ترتيب الخدمة لا ينقل الحق في السيطرة على إستعمال البنية التحتية للمشغل.
- **الإعتراف بالعوض عن الترتيب وقياسه:** إذا قام المشغل ببناء أو تحسين البنية التحتية (أي تقديم خدمات بناء أو تحسين) تستخدم في تقديم خدمة عامة أو يقوم بتشغيلها أو صيانتها لفترة زمنية محددة عندئذ على المشغل الإعتراف بالإيراد وقياسه حسب معياري المحاسبة الدوليين (11)، (18) عن الخدمات التي أراها.
- **خدمات الإنشاء أو التحسين:** على مشغل الإمتياز محاسبة الإيرادات والتكاليف المتعلقة بخدمات البناء أو التحسين حسب معيار المحاسبة الدولي (11).
- **العوض المقدم من مانح الإمتياز إلى مشغل الإمتياز:** إذا قام المشغل بتقديم خدمات بناء أو تحسين فإنه يتم الإعتراف بالعوض المستلم أو المستحق من قبل المشغل بمقدار قيمته العادلة، وقد يكون العوض حقوق في أصل مالي أو أصل غير ملموس.

الإعتراف "بأصل مالي" – على المشغل الإعتراف بالأصل المالي إلى المدى الذي له حق تعاقدي غير مشروط بإستلام النقد أو أي أصل مالي آخر من المانح أو بموجب تعليماته فيما يتعلق بخدمات البناء، وعادةً للمانح حرية تصرف ضئيلة إن وجدت لتجنب الدفع، لأن الإتفاقية قابلة للتنفيذ حسب القانون. (يرجى الرجوع إلى الفصول الخاصة بالأدوات المالية للإطلاع على المناقشات المفصلة حول الأصول المالية).

الإعتراف "بأصل غير ملموس" – على المشغل الإعتراف بأصل غير ملموس إلى المدى الذي يستلم به حقاً أو ترخيصاً بإستيفاء رسوم من مستخدمي الخدمة العامة (للإطلاع على مناقشات مفصلة حول الأصول غير الملموسة يرجى الرجوع إلى الفصل الخاص "بالأصول غير الملموسة")، والحق بإستيفاء رسوم من مستخدمي الخدمة العامة ليس حقاً غير مشروط لإستلام النقد لأن المبالغ متوقفة ومعتمدة على مدى إستخدام الجمهور للخدمة، وعلى المشغل إجراء المحاسبة بشكل منفصل لخدمات البناء التي تدفع جزئياً من قبل أصل مالي وجزئياً من قبل أصل غير ملموس، ويجب الإعتراف بالعوض المستلم أو المستحق لكلا الجزئين المكونين مبدئياً بمقدار القيمة العادلة للعوض المستلم أو المستحق.

13. تفسير لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية (15)

يمكن أن ترتبط اتفاقيات إنشاء العقارات بالمشاريع السكنية أو التجارية أو الصناعية. ويشمل الإنشاء عادةً أكثر من فترة محاسبية واحدة ويمكن أن يحصل على الأرض التي يملكها المشتري أو يستأجرها قبل بدء الإنشاءات ويمكن أن تقتضي الإتفاقيات دفعات حسب الإنجاز. ويهدف تفسير لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية رقم (15) إلى توضيح تعريف عقد الإنشاءات والفرق بين معيار المحاسبة الدولي رقم (11) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (18) ويقدم إرشادات حول كيفية محاسبة الإيرادات عندما تقع إتفاقية إنشاء العقارات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (18).

يعالج تفسير لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية (15) محاسبة الإيرادات والنفقات المرتبطة من قبل المنشآت التي تتعهد بإنشاء العقارات بشكل مباشر أو من خلال مقاولين من الباطن. ويوضح كيفية أن هذه الإيرادات والنفقات ينبغي الإعتراف بها إذا ما تم إبرام الإتفاق بين مطور المشاريع والمشتري قبل الإنتهاء من إنشاء العقارات. ومن الممارسات الشائعة لمطوري المشاريع العقارية تسويق مشاريعهم جيداً قبل البدء بأي إنشاءات، ويستمر هذا النشاط طوال فترة الإنشاء. ويعترف بعض مطوري المشاريع العقارية بالإيرادات من هذه الترتيبات خلال تقدم العمل بالإنشاءات من خلال الإشارة إلى مرحلة الإنتهاء من التطوير، في حين يعترف مطورو المشاريع الآخرون بالإيرادات فقط عندما يتم تسليم الوحدة المكتملة إلى المشتري. وكذلك، يقدم هذا التفسير إرشادات حول كيفية تحديد ما إذا كان الإتفاق يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (11) أو معيار المحاسبة الدولي (18).

هناك ثلاثة مناهج مختلفة للإعتراف بالإيرادات ضمن المعايير القائمة التي يحتمل تطبيقها العقارات التي تم تسويقها قبل الإنتهاء من الإنشاء. ومن الممكن محاسبتها كما يلي:

- عقد إنشاء بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11).
- تقديم الخدمات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (18).
- بيع السلع بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (18).

- ينص تفسير لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية (15) عندما تسمح الإتفاقية للمشتري بتحديد العناصر الإنشائية الرئيسية للتصميم قبل أو خلال الإنشاء، عندئذ يجب إعتبار الإتفاقية عقد إنشاء.
- وعند حدوث الإنشاء بشكل مستقل عن الإتفاقية ويكون للمشتري قدرة محدودة على التأثير على التصاميم، فيجب النظر إلى الإتفاقية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (18).

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من المصاريف التالية لا يتم إعتبارها كتكاليف عقود إنشاءات ضمن البيانات المالية للمقاول:

أ- رواتب عمال البناء المباشرين على المشروع
ب- المواد المباشرة المستخدمة بالعقد
ج- إهتلاك المعدات المستخدمة بالعقد
د- مصاريف البيع والترويج

2. تستخدم شركة مقاولات طريقة نسبة الإنجاز للمحاسبة عن عقود الإنشاء وخلال عام 2011 حصلت الشركة على عقد طويل الأجل لبناء عقار بمبلغ 100000 دينار، وفيما يلي المعلومات المتعلقة في هذا العقد:

	2011/12/31	2012/12/31
نسبة الإنجاز	%30	%70
التكاليف الكلية المقدرة للعقد (مقدر+ فعلي)	70000	80000
الدخل التجمعي المُعترف به	9000	14000

إن التكاليف الفعليّة التي حصلت خلال عام 2011 تبلغ:

أ- 30000 دينار
ب- 21000 دينار
ج- 9000 دينار
د- 39000 دينار

3. عندما لا يمكن تحديد نسبة الإنجاز بموثوقية في عقود الإنشاء فإنه يتم الإعتراف بأرباح المقاولة وفقاً لما يلي:

أ- بطريقة المقاولات المنتهية
ب- بطريقة إسترداد التكاليف
ج- لا يتم الإعتراف بأرباح من المقاولة بل يتم الإعتراف بأي خسائر محتملة منها
د- بطريقة القسط الثابت على مدار العقد

4. الطرق المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) هي:

أ- طريقة نسبة الإنجاز
ب- طريقة المقاولة المنتهية
ج- طريقة المسح الميداني
د- (أ) و (ب) صحيح

5. واحدة مما يلي لا تعتبر جزء من تكلفة عقود تحت التنفيذ:

أ- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بعقد محدد
ب- التكاليف المقدرة للإصلاح ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبط بالعقد
ج- المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى
د- مصروف إهتلاك مباني إدارة الشركة

6. وقعت شركة مقاولات عقداً لبناء مستشفى خلال 4 سنوات ووقعت مع هذا العقد عقداً لصيانة مبنى المستشفى لمدة 5 سنوات بعد إنتهاء بناءه وقد تم توقيع العقدين معاً مع تحديد إيرادات كل عقد بشكل محدد والتفاوض على العقدين بشكل مستقل، في هذه الحالة فإنه يتم محاسبة العقدين كما يلي:

أ- جمعهما ومعالجتهما كما لو كانا عقداً واحداً
ب- فصلهما وإعتبارهما عقدين مستقلين
ج- معالجتهما بشكل مختلف عن بعضهما بحيث يتم محاسبة عقد البناء على أساس قيمة المقاولة المنتهية ومحاسبة عقد الصيانة على أساس نسبة الإنجاز
د- معالجتهما معاً بموجب طريقة المقاولة المنتهية

7. تنشأ شركة العرب للمقاولات برج لأحد المستثمرين وقد وقعت عقد بسعر 25 مليون دينار، وقد تكبدت الشركة التكاليف التالية المتعلقة بالعقد حتى نهاية السنة الأولى من العقد البالغة مدته 3 سنوات:

- **تكلفة المواد 3 مليون دينار**
- **تكلفة العمال والأجور المباشرة 2 مليون دينار**
- **تكاليف عقد الإنشاء غير المباشرة 1 مليون دينار**
- **تكاليف التسويق 1.5 مليون دينار**
- **إهتلاك الآلات والمعدات العاطلة عن العمل 0.5 مليون دينار (نصف مليون)**

وفي نهاية السنة الأولى للعقد قدرت التكاليف المقدر حدوثها لإتمام العقد بمبلغ 9 مليون دينار. فإن مقدار الربح الذي يتوجب الإعتراف به نهاية السنة الأولى لدى شركة العرب للمقاولات يبلغ:

أ- 4 مليون دينار
ب- 10 مليون دينار
ج- 4.4375 مليون دينار
د- لا شيء مما ذكر

8. في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاء يمكن تقديرها بموثوقية وبالتالي إمكانية تطبيق نسبة الإنجاز عندما تتحقق الشروط التالية:

أ- إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية
ب- إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية للعقد إلى المنشأة
ج- إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية
د- جميع ما ذكر

<u>استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين (9 – 10)</u>

لدى شركة الشروق للمقاولات عقد لتشييد مبنى لأحد العملاء مدته 4 سنوات وسعر العقد 500000 دينار، وقد تكبدت التكاليف التالية على ذلك العقد في نهاية السنة الأولى:

تكلفة المواد 100000 دينار

تكاليف العقد الأخرى المباشرة 50000 دينار

التكاليف المقدرة لإتمام العقد في نهاية السنة الأولى 150000 دينار

9. إن نسبة الإنجاز نهاية السنة الأولى تبلغ:

أ- 30%
ب- 60%
ج- 50%
د- 20%

10. إن مقدار الربح أو الخسارة التي يجب الإعتراف بها بدفاتر شركة الشروق للمقاولات في نهاية السنة الأولى هو:

أ- خسارة مقدارها 50000 دينار
ب- أرباح بقيمة 30000 دينار
ج- أرباح بمقدار 100000 دينار
د- صفر

التمرين الثاني:

أتفق مقاول إنشائي مع إحدى البلديات على بناء جسر خلال مدة ثلاث سنوات وقد بلغ سعر العقد الإنشائي لهذا الجسر مبلغ 1 مليون دينار والتكلفة المتوقعة لإنشائه 800000 دينار وقد كانت البيانات الخاصة بالتكلفة الفعليّة والمتوقعة خلال السنوات الثلاث كما يلي:

	السنة 1	السنة 2	السنة 3
التكاليف التي حدثت كل فترة	200000 دينار	300000 دينار	750000 دينار
التكاليف المتوقعة لإتمام العقد	600000 دينار	250000 دينار	0

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية لتكاليف وأرباح العقد الإنشائي للسنة الأولى باستخدام طريقة نسبة الإنجاز.

التمرين الثالث:

إتفق مقاول مع إحدى البلديات على بناء جسر خلال مدة ثلاث سنوات وقد بلغ سعر العقد الإنشائي لهذا الجسر مبلغ 300000 دينار والتكلفة المتوقعة لإنشائه 240000 دينار وقد كانت البيانات الخاصة بالتكلفة الفعليّة والمتوقعة خلال السنوات الثلاث كما يلي:

	عام 2007	عام 2008	عام 2009
التكاليف التي حدثت كل فترة	96000 دينار	90000 دينار	100000 دينار
التكاليف المقدرة لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية كل عام	224000 دينار	104000 دينار	0
فواتير صادرة للعميل	90000	120000	90000
متحصلات نقدية من العميل	75000	100000	125000

المطلوب: بموجب معيار المحاسبة رقم (11):

1- إحسب نسبة الإنجاز لعامي 2007 و 2008.

2- إعداد كافة القيود المتعلقة بالعقد لعام 2007 فقط بدفاتر المقاول.

التمرين الرابع:

عندما يغطي العقد عدداً من الأصول فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك عند توفر عدد من الشروط التالية، اذكر تلك الشروط.

التمرين الخامس:

في 2008/1/1 وقعت شركة القدس للمقاولات عقد إنشائي مع أحد العملاء لتشييد مبنى بمبلغ 1,000,000 دينار وتم الإنتهاء من المشروع خلال عام 2010. تستخدم الشركة طريقة نسبة الإنجاز، وقد توفرت المعلومات التالية من سجلات شركة القدس:

	2008	2009	2010
التكاليف الفعليّة المتراكمة حتى تاريخه (12/31)	240,000 دينار	528,000	850,000
التكاليف المقدر حدوثها لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية العام	560,000	352,000	———

المطلوب:

1. إحسب نسبة الإنجاز لكل عام من الأعوام 2008، 2009، 2010.
2. إحسب مجمل الربح المُعترف به لكل سنه من السنوات الثلاث 2008، 2009، 2010.
3. إعداد قيد اليومية اللازم لإثبات الإعتراف بإيراد وتكاليف ومجمل ربح العقد لعام 2009.

التمرين السادس:

في 2012/1/1 وقعت شركة الحرية للمقاولات عقد لإنشاء مباني ونص العقد على مدة تنفيذ تبلغ عامين. في 2012/12/31 كانت التكاليف المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

مواد مستخدمة في العمل	50000 دينار
أجور عمال ومشرفين في موقع العمل	40000 دينار
مصاريف دعاية وترويج	4000 دينار
مصروف إهتلاك المعدات والآلات المستخدمة في موقع العمل	20000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم المباني	6000 دينار
مصاريف إهتلاك المعدات العاطلة عن العمل	4000 دينار

المطلوب:

تحديد التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2012 والتكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحميلها للعقد، وذلك إستناداً إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	ب	ج	أ	د	ب	أ	د	ج	ج

إجابة التمرين الثاني:

نسبة الإنجاز للسنة الأولى = 200000 / (600000 + 200000) = %25

قيد إثبات إيرادات وتكاليف وارباح العقد للسنة الأولى:

مدين	دائن	
200000		من حـــ/ تكاليف عقود تحت التنفيذ
50000		حـــ/ عقود تحت التنفيذ (مجمل الربح المخصص للعام)
	250000	إلى حـــ/ إيرادات العقود 1000000 × %25

إجابة التمرين الثالث:

1- نسبة الإنجاز لعامي 2007 و 2008:

نسبة الإنجاز في 2007/12/31 = 96000 / (224000 + 96000) = %30

نسبة الإنجاز في 2008/12/31 = (90000+ 96000) / (104000+ (90000 +96000)) = %64.14

أي ان نسبة الإنجاز لعام 2008=64.14-30 =%34.14

2- إثبات قيود اليومية لعام 2007:

أ. إثبات التكاليف الفعليّة خلال العام:

96000	من حـــ/ عقود تحت التنفيذ
96000	إلى حـــ/ النقدية أو (ذمم دائنة)

ب. إثبات الإيرادات والخسارة المخصصة لعام 2007:

96000	من حـــ/ تكاليف عقود تحت التنفيذ
	إلى مذكورين
90000	حـــ/ إيرادات العقود 300000×30%
6000	حـــ/ عقود تحت التنفيذ

ج. إثبات المطالبات الصادرة خلال العام:

90000	من حـــ/ مديني عقود تحت التنفيذ
90000	إلى حـــ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ

د. إثبات المتحصلات النقدية من العميل:

75000	من حـــ/ النقدية
75000	إلى حـــ/ مديني عقود تحت التنفيذ

إجابة التمرين الرابع:

يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل إذا توفرت الشروط التالية:

- يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، ويمكن للعميل قبول أو رفض كل أصل بشكل إفرادي.
- إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

إجابة التمرين الخامس:

1. إحتساب نسبة الإنجاز:

$$\text{نسبة الإنجاز لعام 2008} = \frac{240000}{560000 + 240000} = 30\%$$

نسبة الإنجاز لعام 2009 = $\frac{528000}{352000 + 528000}$ - %30 = %30

نسبة الإنجاز لعام 2010 = $\frac{850000}{0 + 850000}$ - %60 = %40

2. مجمل الربح السنوي للعقد:

	2008	2009	2010
إيرادات العقد	300000 دينار	300000 دينار	400000 دينار
يطرح تكاليف العقد	240000	288000 دينار	322000 دينار
مجمل ربح العقد	60000 دينار	12000 دينار	78000 دينار

3. قيد إثبات إيرادات وتكاليف وأرباح العقد لعام 2009:

مدين	دائن	
288000		من حـــ/ تكاليف عقود تحت التنفيذ (528000 – 240000)
12000		حـــ/ عقود تحت التنفيذ (مجمل الربح المخصص للعام)
	300000	إلى حـــ/ إيرادات العقود

إجابة التمرين السادس:

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، تكون التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2012 وبالتالي يتوجب تحميلها لهذا العقد على النحو التالي:

مواد مستخدمة في العمل	50000 دينار
أجور عمال ومشرفين في موقع العمل	40000 دينار
مصروف إهتلاك المعدات والآلات المستخدمة في موقع العمل	20000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم المباني	6000 دينار

محور: القطاعات المتخصصة

الفصل الرابع والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (41)

الزراعة

Agriculture

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (41).
3. التعرف على الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (41).
4. توضيح الفرق بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية.
5. بيان المعالجة المحاسبية للأصول والمنتوجات البيولوجية عند الإعتراف الأولي وعند القياس اللاحق.
6. توضح كيفية تحديد القيمة العادلة للأصل أو للمنتج البيولوجي في حالة وجود سوق نشط، وفي حالة عدم وجود سوق نشط.
7. بيان كيفية الإعتراف بالمنح الحكومية المشروطة وغير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
8. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي رقم (41).

1. مقدمة

في سياق توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية في تعزيز تبني مفهوم القيمة العادلة لتحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية، فقد جاء هذا المعيار والمتعلق بالنشاط الزراعي ليتبنى مفهوم القيمة العادلة في محاسبة الأنشطة الزراعية ولتوحيد الممارسات المحاسبية للأصول والأنشطة الزراعية. ويقصد بالنشاط الزراعي هنا إدارة المنشأة للتحول البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) والتي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعياً أو كمياً.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط.

3. نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار على محاسبة البنود التالية عندما تتعلق بالنشاط الزراعي:

- الأصول البيولوجية.
- المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد.
- المنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي أو المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة والمشروطة بأحداث معينة.

ولا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل تصنيع صوف الأغنام إلى قماش والحليب إلى أجبان حيث ينطبق حينها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون".

ولا ينطبق هذا المعيار على الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو بموجب معيار رقم (40) "الممتلكات الإستثمارية"، أو الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، الأصول غير الملموسة.

4. التعريفات Definitions

القيمة العادلة للأصل Fair Value

هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية Arm's Length Transaction.

النشاط الزراعي Agricultural Activity

هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها.

المنتجات الزراعية Agricultural Products

هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل، الحليب ولحوم الماشية، والقطن، وصوف الأغنام، وثمار الأشجار وغيرها.

الأصل البيولوجي A Biological Asset

هو نبات أو حيوان حي.

التحول البيولوجي Biological Transformation

هي عمليات النمو، والتكاثر، وتقليص التكاثر، والإنتاج التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي. وينجم عن التحول البيولوجي الأنواع التالية من النتائج:

- تغيرات في الأصل من خلال:
  1. النمو (زيادة في كمية أو تحسن في نوعية الحيوان أو النبات)، أو
  2. إنحلال (إنخفاض في الكمية أو فساد في نوعية حيوان أو نبات)، أو
  3. تكاثر حيوانات أو نباتات حية.
- إنتاج محاصيل زراعية مثل عصارة الشجر وأوراق الشاي والصوف والحليب.

مجموعة الأصول البيولوجية A group of Biological Assets

هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.

الحصاد Harvest

هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.

مثال (1)

فيما يلي حسابات تتعلق بالنشاط الزراعي لدى إحدى الشركات الزراعية:

الأغنام، صوف، قطن، سكر، قصب سكر محصود، أجبان، ألواح خشبية، أشجار في غابة مستغلة كمزرعة، نباتات مزروعة، أقمشة، حليب.

المطلوب: صنف العناصر السابقة إلى الفئات التالية: الأصول البيولوجية، المنتوجات الزراعية، منتجات بعد الحصاد (المخزون).

حل مثال (1)

الأصول البيولوجية	المنتوجات الزراعية	منتجات بعد الحصاد (المخزون)
الأغنام	صوف	أجبان
أشجار في غابة مستغلة كمزرعة	قطن	سكر
نباتات مزروعة	قصب سكر محصود	ألواح خشبية
	حليب	اقمشة

5. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

1.5 يجب على المنشأة الإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية:

- تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة (في النشاط الزراعي من الممكن إثبات السيطرة، على سبيل المثال، بالملكية القانونية للماشية أو وسم ووضع علامة على الماشية عند إمتلاكها أو ولادتها أو فطامها).
- من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة، وتقيم المنافع المستقبلية عادةً بقياس الصفات الجسمية الهامة.
- من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو تكلفته بشكل موثوق به.

مثال (2)

لدى شركة الأراضي المقدسة أصول (مزارع) قيمتها الإجمالية 100 مليون دينار وتشمل ما يلي: قيمة الأشجار 55 مليون، الأرض المزروعة بالأشجار 30 مليون، ومباني 15 مليون.

المطلوب: بيان كيفية تصنيف مكونات المزارع في البيانات المالية.

حل مثال (2)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41) يتم تصنيف المزارع إلى ما يلي:

الأصول البيولوجية (الأشجار)	55 مليون
الأصول غير المتداولة (أراضي)	30 مليون
الأصول غير المتداولة – مباني	15 مليون
المجموع	**100 مليون**

2.5 القياس عند الإعتراف المبدئي Initial Measurement

يتم التفريق هنا بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية وكما يلي:

أ. يجب قياس الأصل البيولوجي (مثل الماشية، والأشجار المثمرة) عند الإعتراف المبدئي في تاريخ كل قائمة مركز مالي **بمقدار قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع** بإستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحاً منها أي إهتلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة.

ولا تعتبر الأرض المزروعة بالأشجار ضمن الأصول البيولوجية، وتصنف ضمن بند المصانع والممتلكات والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16). أما الأشجار نفسها فهي أصول بيولوجية ضمن نطاق هذا المعيار.

ب. يجب قياس المنتجات الزراعية التي تم حصادها من الأصل البيولوجي (مثل الحليب، والصوف، والثمار) **بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع**. وتعتبر هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (2)، المخزون، حيث ستتحول المنتجات الزراعية بعد الحصاد إلى بضاعة.

ويفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائماً، وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائماً.

تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي:

- عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية.
- الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع.
- أية رسوم وضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية (رسوم تحويل).

ولا تشمل هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج البيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات.

ج. يتم تحديد القيمة العادلة للأصل أو للمنتج البيولوجي من خلال سوق نشط، ويعتبر السعر المأخوذ من سوق نشط أفضل طريقة لتحديد القيمة العادلة، ويمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات وفقاً لبعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر، ولا تعتبر القيمة الواردة في العقود الآجلة لبيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة حيث يتم تحديد القيمة العادلة بتاريخ إعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد الآجل لاحقاً.

وما أن يلبي الأصل البيولوجي غير المتداول معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد

التقارير المالية رقم(5) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"، من المفترض أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

6. فروقات تقييم الأصول والمحصول الزراعي (الأرباح والخسائر) Gains and Losses

أ. يجب الإعتراف بالمكاسب أو الخسارة الناجمة عن الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ومن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها.

قد تنتج خسارة عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، لأن التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي. وقد ينجم مكسب عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، مثال ذلك عندما يولد عجل.

ب. يجب الإعتراف بالمكاسب أو الخسارة الناجمة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة مطروحاً منها تكاليف البيع في صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة التي تنشأ فيها.

مثال (3)

في 2013/12/31 كان لدى الشركة الزراعية (س) الأرصدة التالية في دفاترها وسجلاتها:

قيمة الأصل البيولوجي (الأشجار) كما في 2012/12/31	30 مليون دينار
فائض إعادة التقييم عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة كما في 2012/12/31	40 مليون دينار
التغير في القيمة العادلة حتى 2013/12/31 بسبب تقلبات النمو والأسعار	10 مليون دينار
الإنخفاض في القيمة العادلة بسبب الحصاد	8 مليون دينار

المطلوب: بيان كيفية التقرير عن المبالغ السابقة في قائمة المركز المالي كما في 2013/12/31 وبيان الدخل للفترة المنتهية في 2013/12/31.

حل مثال (3)

قائمة المركز المالي كما في 2013/12/31:

الأصول:	**مليون دينار**
الأصول البيولوجية (الأشجار)	30
تعديلات القيمة العادلة كما في 2012/12/31	40
القيمة الدفترية للأصول البيولوجية في 2013/1/1	70

تعديلات القيمة العادلة كما في 2013/12/31	10
الإنخفاض بسبب الحصاد	(8)
القيمة الدفترية للأصول البيولوجية في 2013/1/1	**72**

بيان الدخل للسنة المنتهية في 2013/12/31:

التغير في القيمة العادلة للأصول البيولوجية	10 مليون
الإنخفاض بسبب الحصاد	(8) مليون
ربح الفترة	**2 مليون**

7. المنح الحكومية Government Grants

أ. يتطلب هذا المعيار الإعتراف بالمنح الحكومية غير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن بيان الدخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة القبض.

ب. أما إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع مشروطة، يجب عندها الإعتراف بالمنحة الحكومية كدخل في قائمة الدخل شريطة الوفاء بشروط المنحة.

ج. إذا كانت المنحة الحكومية تتعلق بأصل بيولوجي مقاس بالتكلفة (في حالة عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة) مخصوماً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (20).

8. الإفصاح Disclosure

أ. يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- الأرباح أو الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الإعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية والتغير في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.
- وصف كل مجموعة من الأصول البيولوجية.
- وإذا لم يفصح عنها في أي مكان آخر في التقارير المالية يجب على المنشأة تحديد طبيعة نشاطاتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول البيولوجية.
- التقديرات غير المالية أو تقديرات الكمية المادية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة في نهاية الفترة ويجب أن تقدم نفس المعلومات حول المنتجات الزراعية.
- الأساليب والإفتراضات المطبقة في تحديد القيمة العادلة.

- القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة للإنتاج الزراعي الذي تم حصاده خلال الفترة في وقت الحصاد.
- وجود الأصول البيولوجية ومبالغها المسجلة التي تكون ملكيتها مقيدة وأي أصول بيولوجية مرهونة كضمان للإلتزامات.
- مقدار أي إلتزامات متعلقة بتطوير وإمتلاك أصول بيولوجية.
- إستراتيجيات المخاطر المالية للإدارة.
- لا بد كذلك من الإفصاح عن تسوية (مطابقة) للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التي تبين بشكل منفصل التغيرات في القيمة والحصاد وعمليات إندماج الأعمال والمشتريات والمبيعات وفروقات الصرف.

ب. الإفصاحات حول الأصول البيولوجية والتي لا يمكن قياسها بموثوقية:

1. عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة يجب تقديم إفصاح إضافي يتضمن وصفاً للأصل، وإيضاحاً حول عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية.
2. النطاق المحتمل أن تندرج ضمنه القيمة العادلة إن أمكن ذلك.
3. أية أرباح أو خسائر مُعترف بها عند التصرف، وطريقة الإهتلاك المستخدمة، والأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك.
4. بيان المبالغ المسجلة الإجمالية للإهتلاك المتراكم في بداية ونهاية المدة.
5. يجب الإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلاً)، وذلك للأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهتلاك وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، ويجب أن تشمل الإفصاحات حول هذه الأصول معلومات حول خسارة الإنخفاض في القيمة، وإستعادة خسائر الإنخفاض في القيمة، والإهتلاك المتعلق بالفترة الحالية.
6. إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة والتي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر التكلفة مطروحاً منه الإهتلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة العادلة، يجب عرض الإفصاحات التالية: (مثل وصف الأصول البيولوجية وتوضيح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق خلال الفترة الحالية، وأثر التغير في قيمة الأصول البيولوجية).
7. المنح الحكومية: يجب الإفصاح حول طبيعة ونطاق المنح الحكومية المُعترف بها في القوائم المالية، والشروط التي لم يتم تلبيتها وأي إنخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يجب قياس الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي عموماً بإستخدام:**
   - أ- التكلفة التاريخية
   - ب- التكلفة التاريخية مطروحاً منها الإستهلاك مطروحاً منه إنخفاض القيمة
   - ج- نموذج القيمة العادلة
   - د- التكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل

2. **عندما يكون من غير الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي بموثوقية، فإنه يجب قياس الأصل البيولوجي:**
   - أ- بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل البيولوجي
   - ب- بالتكلفة مطروحاً منه الإهتلاك المتراكم
   - ج- بالتكلفة مطروحاً منها الإهتلاك المتراكم وخسائر التدني في قيمة الأصل البيولوجي المتراكمة
   - د- سعر السوق السائد

3. **يتم الإعتراف بالمنح الحكومية المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع كما يلي:**
   - أ- ضمن حقوق الملكية
   - ب- دخل عند قبض المنحة
   - ج- تخفيض لحقوق الملكية
   - د- دخل مؤجل حتى يتم الوفاء بشروط المنحة

4. **يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن الإثبات المبدئي لأصل بيولوجي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع المقدرة لأصل بيولوجي ضمن:**
   - أ- أرباح أو خسائر غير متحققة ضمن قائمة الدخل
   - ب- فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية
   - ج- أرباح أو خسائر متحققة ضمن قائمة الدخل
   - د- لا يتم الإعتراف بها

5. يجب الإعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي تم قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع على أنها:

أ- دخل عندما تصبح المنحة مستحقة القبض

ب- رصيد دائن مؤجل عندما تصبح المنحة مستحقة القبض

ج- دخل عندما يتم تقديم طلب المنحة

د- رصيد دائن مؤجل عندما يتم الموافقة على المنحة

6. لا تعتبر أسعار العقود ذات صلة بالضرورة في تحديد القيمة العادلة، ولا يتم تعديل القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو الإنتاج الزراعي بسبب وجود العقد:

أ- صحيح

ب- خطأ

7. يتم تقييم الأرض المرتبطة بنشاط زراعي كما يلي:

أ- بالقيمة العادلة

ب- وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات"، أو معيار المحاسبة الدولي (40) "العقارات الإستثمارية"

ج- بالقيمة العادلة إلى جانب الأصل البيولوجي الذي يتم زراعته في الأرض

د- تعامل كمخزون بموجب المعيار رقم (2) "المخزون"

8. لدى الشركة العربية غابة حرجية من المرجح حصادها وبيعها خلال 30 عاماً، يجب محاسبة الدخل بالطريقة التالية:

أ- لا يتم الإعتراف بأي دخل إلى أن يحصل أول حصاد وبيع خلال 30 عاماً

ب- يجب قياس الدخل سنوياً والتقرير عنه بإستخدام منهج القيمة العادلة الذي يعترف بالنمو البيولوجي ويقيسه

ج- يجب تقدير عائدات البيع النهائي ومطابقتها بالربح والخسارة المحسوبة خلال فترة 30 عاماً

د- يجب تقييم الغابة الحرجية كل 5 سنوات ولا بد من إظهار الزيادة في القيمة في بيان الأرباح والخسائر المُعترف بها

9. عندما يكون هناك نضج بعد الحصاد، يتوجب التعامل مع هذه المنتجات من خلال:

أ- معيار المحاسبة الدولي (41)
ب- معيار المحاسبة الدولي (2) "المخزون"
ج- معيار المحاسبة الدولي (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات"
د- معيار المحاسبة الدولي (40) "العقارات الإستثمارية

10.تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي بإستثناء:

أ- عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية
ب- الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع
ج- أية رسوم وضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية (رسوم تحويل)
د- مصاريف نقل المنتج البيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات

التمرين الثاني:

بيّن النطاق الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الخاص بالنشاط الزراعي.

التمرين الثالث:

عدّد شروط الإعتراف بالأصل أو المحصول الزراعي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41).

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	ج	د	أ	أ	أ	ب	ب	ب	د

إجابة التمرين الثاني:

النطاق الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الخاص بالنشاط الزراعي:

- الأصول البيولوجية.
- المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد.
- المنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي أو المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة والمشروطة بأحداث معينة.

إجابة التمرين الثالث:

يجب على المنشأة الإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية:

- تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة.
- من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة، وتقيم المنافع المستقبلية عادةً بقياس الصفات الجسمية الهامة.
- من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو تكلفته بشكل موثوق به.

محور: القطاعات المتخصصة

الفصل الخامس والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4)

عقود التأمين

Insurance Contracts

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقاير المالية رقم (4): "عقود التأمين".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقاير المالية رقم (4).
3. الوقوف على المتطلبات الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقاير المالية رقم (4).
4. بيان المعالجة المحاسبية لإنخفاض قيمة اصول إعادة التأمين.
5. التعرف على مفهوم محاسبة الظل.
6. توضيح الشروط الواجب توفرها للقيام بعدم تجميع مكونات وديعة.
7. إستعراض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي رقم (4).

1. مقدمة

صدر هذا المعيار في آذار لعام 2004 وساري المفعول إعتباراً من 2005/1/1، ويعتبر أول معيار محاسبي دولي يتناول عقود التأمين من حيث المعالجة المحاسبية للتقرير عن عقود التأمين، والإفصاحات المتعلقة بتحديد وتفسير المبالغ ذات العلاقة بعقود التأمين.

2. هدف المعيار Objective

يهدف المعيار إلى تحديد أساليب إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل المنشأة المصدرة لهذه العقود (شركات التأمين) حتى يكمل مجلس معايير المحاسبة الدولية المرحلة الثانية لمشروعه من عقود التأمين ويتطلب هذا المعيار ما يلي:

1) إدخال تحسينات محدودة للمحاسبة من قبل شركات التأمين فيما يتعلق بعقود التأمين.
2) الإفصاح الذي يبين ويوضح المبالغ الواجب إظهارها في القوائم المالية الناشئة من عقود التأمين، وتساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم ماهية المبالغ وتوقيت وحالة عدم التاكد للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

3. نطاق المعيار Scope

يشمل نطاق المعيار ما يلي:

1) عقود التأمين وإعادة التأمين الصادرة والواردة.
2) الأدوات المالية التي تقوم بإصدارها متضمنة ميزة المشاركة الإختيارية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي (32) "الأدوات المالية: العرض"، أن يتم الإفصاح عن الأدوات المالية بما فيها الأدوات المالية التي تتضمن هذه الميزات.
3) **لا ينطبق هذا المعيار** على ما يلي:

أ. ضمانات المنتج الصادرة مباشرة من المنتج أو الموزع أو تاجر التجزئة (والتي ينطبق عليها المعياران (18) و (17)) وكذلك لا ينطبق على أصول وإلتزامات صاحب العمل بمقتضى خطط منافع الموظفين معيار رقم (19) وكذلك محاسبة الأدوات المالية بموجب معياري رقم (32) و (39).

ب. لا يتناول هذا المعيار الدولي الجوانب الأخرى لمحاسبة شركات التأمين كمحاسبة الأصول المالية التي لدى شركة التأمين أو الإلتزامات التي أصدرتها شركة التأمين (أنظر معيار المحاسبة الدولي (32) "الأدوات المالية: العرض" ومعيار المحاسبة الدولي(39) "الأدوات

المالية: الإعتراف والإفصاح" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) "الأدوات المالية".

ج. الحقوق أو الإلتزامات التعاقدية التي تطرأ عن الإستعمال المستقبلي أو الحق بإستعمال بند غير مالي (مثل بعض رسوم الترخيص، العوائد، بدلات الإيجارات الطارئة والبنود المشابهة). بالإضافة إلى ضمانة القيمة المتبقية للمستأجر التي يتضمنها التأجير المالي (أنظر معيار المحاسبة الدولي (17) "عقود الإيجار"، معيار المحاسبة الدولي (18) "الإيراد" ومعيار المحاسبة الدولي (38) "الأصول غير الملموسة").

د. البدل الطارئ واجب الدفع أو واجب القضاء في إندماج أعمال (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) "إندماج الأعمال").

مثال (1)

تقوم الشركة الأهلية ببيع منتجها الرئيسي للعملاء وتقدم الشركة ضمان صيانة للمنتج وكما يلي:

أ. تقدم الشركة الأهلية ضمان الصيانة للمنتج مباشرة للعملاء.

ب. تقدم الشركة الأهلية ضمان الصيانة للمنتج من خلال شركة أخرى (شركة صيانة).

المطلوب: بيّن فيما إذا كان ضمان الصيانة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (4) في القوائم المالية للشركة الأهلية.

حل مثال (1)

أ. ضمان الصيانة المقدم مباشرة من الشركة الأهلية للعملاء لا يعتبر ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (4). حيث يخضع عقد الصيانة لمعيار المحاسبة الدولي رقم (18) ومعيار رقم (37).

ب. أما الضمان المقدم للعملاء من خلال شركة أخرى يعتبر عقد تأمين ويخضع للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (4) لأنه يتم نقل مخاطر التأمين للغير.

4. التعريفات Definitions

عقد التأمين An Insurance Contract

هو عقد يقبل بمقتضاه طرف (شركة التأمين) مخاطر تأمين هامة من طرف آخر (المؤمن له).

إلتزام التأمين Insurance Liability

هي إلتزامات تعاقدية صافية على شركة التأمين بمقتضى عقد التأمين.

مزايا مضمونة Guaranteed Benefits

مدفوعات أو مزايا أخرى يكون لحامل البوليصة أو المستثمر المعين حقاً غير مشروط وغير خاضع للتقدير التعاقدي للمصدر.

بند مضمون Guaranteed Element

إلتزام بدفع مزايا مضمونة التي يتضمنها العقد الذي يحتوي على ميزة المشاركة الإختيارية.

ميزة المشاركة الإختيارية Discretionary Participation Feature

الحق التعاقدي بالحصول على المنافع التالية (بإضافة إلى المنافع المضمونة):

أ- التي يكون مبلغها أو وقت أدائها عائداً لتقدير شركة التأمين.

ب-عوائد الإستثمار المحققة و/أو غير المحققة على وعاء محدد من الأصول لدى شركة التأمين. والربح والخسارة للشركة أو الصندوق أو أي مؤسسة أخرى تصدر العقد.

عقد الضمان المالي Financial Guarantee Contract

عقد يتطلب أن تقوم الجهة المصدرة بإجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتحملها لأن مديناً معيناً لا يقوم بالدفع عند إستحقاقه حسب الإحكام الأصلية أو المعدلة لأداة الدين.

5. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يتطلب هذا المعيار ما يلي:

1.5 الإعفاء المؤقت من بعض معايير التقارير المالية الدولية الأخرى: ومنها الإعفاء من إلتزامات معيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلق بالسياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء، فشركات التأمين تستثنى من تطبيق تلك المعايير على سياساتها المحاسبية بالنسبة لما يلي:

- عقود التأمين التي تصدرها.
- عقود إعادة التأمين التي لديها.

2.5 على شركة التأمين إستبعاد إلتزام التأمين من ميزانيتها فقط عندما تؤدي أو تبرأ من هذا الإلتزام.

3.5 على شركة التأمين أن تقدر في كل تاريخ تقرير مالي مدى كفاية إلتزاماتها التأمينية، باستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في ظل عقود التأمين التي أبرمتها.

4.5 يجب إختبار مدى كفاية وملاءمة إلتزاماتها جميع تعاقداتها والتدفقات النقدية ذات العلاقة بها والإعتراف بكامل قيمة العجز أو النقص في قائمة الدخل.

5.5 إنخفاض قيمة أصول إعادة التأمين:

إذا كان هناك إنخفاض بقيمة أصل إعادة التأمين أو حامل بوليصة إعادة التأمين فإنه يجب تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) وأن يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض في قائمة الدخل ويحدث إنخفاض القيمة في حساب إعادة التأمين (والذي يمثل أصل بالميزانية) عندما:

أ- يوجد دليل موضوعي أن حامل بوليصة إعادة التأمين قد لا يتلقى كل المبالغ المستحقة له بمقتضى أحكام العقد.

ب-وقوع حدث له تأثير على المبالغ التي سوف يتسلمها حامل بوليصة عقد إعادة التأمين من شركة التأمين.

يمكن لشركة التأمين أن تغير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين إذا كان هذا التغيير سيجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة ولكن ليس أقل موثوقية لإحتياجات متخذي القرارات ومستخدمي القوائم المالية.

6.5 عند تغيير السياسة المحاسبية بالنسبة لإلتزامات التأمين يمكن أن تعيد شركات التأمين تصنيف بعض أو كل أصولها المالية بالقيمة العادلة من خلال قائمة الدخل. ومن العوامل الهامة التي تسمح بتغيير السياسات المحاسبية لدى شركات التأمين عند تغير أسعار الفائدة السوقية الحالية والتي تؤثر على قياس إلتزامات التأمين ويتم الإعتراف بأثر هذه التغيرات في قائمة الدخل.

7.5 يمكن لشركة التأمين الإستمرار في الممارسات التالية (مع عدم السماح ببدء أحدها):

أ. قياس إلتزامات التأمين على أساس غير مخصوم.

ب. قياس الحقوق التعاقدية لرسوم الإستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة بالمقارنة بقيمتها السوقية.

ج. استخدام السياسات المحاسبية غير الموحدة بالنسبة لعقود التأمين للشركات التابعة فيما عدا ما تسمح به معايير التقارير المالية الدولية.

8.5 الحيطة والحذر Prudence:

لا تحتاج شركة التأمين إلى تغيير سياساتها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين ذات التحفظ الكبير، ومع ذلك إذا كانت عقود التأمين تقاس بتحفظ كافي فيجب أن لا تدخل في المزيد من الحيطة والحذر (لا يجوز إقتطاع مخصص أخطار كارثية).

9.5 هامش الإستثمار المستقبلي Future Investment Margins:

لا تلزم شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية لإستبعاد هوامش الإستثمار المستقبلي.

10.5 محاسبة الظل Shadow Accounting:

يمكن لشركة التأمين تغيير سياساتها المحاسبية للحد الذي يمكن فيها الإعتراف بربح أو خسارة غير محققة على أصول تقاس فيها الأرباح والخسائر بنفس الطريقة.

والتسويات ذات العلاقة على إلتزامات التأمين، أما بنود الميزانية الأخرى سوف يتم الإعتراف بها في حقوق الملكية إذا كانت الأرباح أو الخسائر غير المحققة سوف يتم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، ويطلق على هذه الممارسة عادةً محاسبة الظل.

في بعض النماذج المحاسبية تكون الأرباح أو الخسائر التي يتم تحقيقها على أصول شركة التأمين ذات تأثير مباشر على قياس بعض أو كل مما يلي: (أ) إلتزاماتها التأمينية، (ب) نفقات الشراء المؤجلة ذات العلاقة و(ج) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة، ويسمح لشركة التأمين ولكن ليس مطلوباً بأن تغير في سياساتها المحاسبية بحيث يكون الربح أو الخسارة المُعترف بهما وغير المتحققين على الأصول يؤثران على القياسات بنفس الطريقة التي تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة. يجب الإعتراف بالتسويات ذو العلاقة للإلتزامات التأمينية (أو لتكاليف الشراء المؤجلة أو الأصول غير الملموسة) في بيان الدخل الشامل الآخر فقط في الحالة التي تتمثل بكون الأرباح أو الخسائر غير المحققة مُعترف بها بشكل مباشر في بيان الدخل الشامل الآخر، وتسمى هذه الممارسة أحياناً بمحاسبة الظل.

مثال (2)

تستخدم شركة الوفاق نموذج إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" وكان هناك رابطة تعاقدية بين الدفعات إلى حامل الوثيقة والمبالغ المسجلة من أو العائدات على العقارات التي يشغلها المالك.

بما أن الشركة تستخدم نموذج إعادة التقييم، فإنها سوف تعترف بالتغير في فروقات إعادة التقييم لتلك العقارات ضمن حقوق الملكية بإسم فائض إعادة التقييم، وبالتالي سيتم الإعتراف في التغيرات في قياس الإلتزام التأميني الناتج عن إعادة تقييم العقارات أيضاً ضمن حقوق الملكية، وهذا ما يطلق عليه محاسبة الظل والتي يسمح المعيار لشركات التأمين باستخدامها ولكنه لا يلزمها على ذلك.

11.5 المشتقات المدمجة Embedded Derivatives:

تعتبر بعض أنواع العقود أدوات مالية متضمنة أو مشمولة في عقد لا يعتبر بحد ذاته أداة مالية ولكنها أعتبرت كذلك بسبب وجود أدوات مالية متضمنة فيها، حيث يمكن أن تكون خاصية واحدة أو أكثر مُتضمنة في قرض أو سند أو أسهم أو عقد شراء أو بيع. وعند وجود خاصية مشتقة مالية مدمجة في عقد غير مشتق، تسمى المشتقة بإسم مشتقة ضمنية ويسمى العقد الذي يتضمنها بالعقد الأساسي.

ومن الأمثلة على المشتقات الضمنية قيام المنشأة بإصدار إسناد قرض بمبلغ مليون دينار، وبفائدة تدفع سنوياً وبمعدل فائدة يتحدد بناءاً على سعر النفط أو الذهب. في هذه الحالة فإن العقد يجمع بين أداة دين وهي السندات والذي يعتبر العقد الأساسي، ومشتقة مالية ضمنية مرتبطة بسعر النفط والذهب.

يتطلب المعيار المحاسبة الدولي رقم (39) أن تفصل بعض المشتقات المدمجة عن عقدها الأصلي وقياسها بالقيمة العادلة وإدخال التغيرات في قيمتها العادلة في قائمة الدخل وينطبق المعيار رقم (39) على المشتقات المدمجة في عقد التأمين ما لم تكن المشتقات المدمجة ذاتها عقد تأمين.

1. أن تلبي الخاصية أو الصفة الضمنية بإعتبارها عنصر منفصل تعريف المشتقة المالية.
2. لا يتم قياس الأداة المالية (العقد المركب أو المختلط) بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل. وبالتالي إذا تم محاسبة العقد المركب بشكل مشابه لمحاسبة مشتقة معينة فلا يوجد حاجة لفصل الخاصية المشتقة.
3. المخاطر الإقتصادية وخصائص المشتقات الضمنية لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الإقتصادية للعقد الأساسي.

12.5 عدم تجميع مكونات وديعة Unbundling of Deposit Component

في بعض الحالات تحمل عقود التأمين جزء مقابل التأمين والجزء الآخر كوديعة يتم إستثمارها لصالح المستفيد وبهذا الخصوص يكون عدم التجميع مطلوباً إذا توفرت الشروط التالية:

أ. تستطيع شركة التأمين قياس مكون الوديعة بشكل منفصل دون اعتبار للجزء الذي يخص التأمين.

ب. لا تتطلب السياسات المحاسبية لشركة التأمين غير ذلك الإعتراف بكل الإلتزامات والحقوق الناشئة عن مكونات الوديعة.

ج. يكون عدم التجميع مسموح به ولكنه غير واجب إذا كانت شركة التأمين يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل ولكن سياستها المحاسبية تتطلب منها الإعتراف بكل الإلتزامات والحقوق الناشئة عن مكون الوديعة دون الأخذ بعين الإعتبار الأساس المستخدم لقياس تلك الحقوق والإلتزامات.

د. لا يسمح لشركة التأمين بفصل مكونات الوديعة إذا كان لا يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل.

ه. في حالة عدم تجميع العقد فإنه يتوجب على شركة التأمين ما يلي:

1. تطبيق هذا المعيار (IFRS 4) على مكونات أو جزء التأمين.
2. تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) على مكونات أو جزء الوديعة.

مثال (3)[1]

أبرمت الشركة العربية للتأمين وثيقة تأمين مفردة بقسط تأمين يبلغ 1000 دينار يقبض مرة واحدة عند

إبرام العقد، وتتوقع الشركة مطالبات من حامل الوثيقة بمبلغ 600 دينار في السنة الرابعة. وبتاريخ كتابة الوثيقة دفعت الشركة عمولة بمبلغ 200 دينار. يبلغ سعر الفائدة الخالي من المخاطر 3%. تتبع الشركة سياسة بتوزيع صافي أقساط التأمين ومصروف المطالبات وتكاليف العمولة على مدار أول سنتين من الوثيقة. تبلغ عوائد إستثمار أقساط الوديعة في السنتين الأولى والثانية 20 و 40 دينار على التوالي.

المطلوب: بيّن كيفية معالجة هذه الوثيقة بإستخدام منهج التأجيل والمطابقة في السنتين الأولى والثانية بحيث تكون مقبولة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4).

حل مثال (3)

بموجب سياسة التأجيل والمطابقة التي تتبعها شركات التأمين فإن ارباح السنة الاولى والثانية كما يلي:

البيان	السنة الأولى	السنة الثانية
قسط التأمين المكتسب 1000÷2	500	500
مصروف المطالبات 600÷2	(300)	(300)
مصروف العمولة 200÷2	(100)	(100)
ربح التأمين	**100**	**100**
يضاف: عائد الإستثمار	20	40
الربح	**120**	**140**

6. الإفصاح Disclosures

1. يجب على شركة التأمين الإفصاح عن المعلومات التالية لتحديد وتوضيح المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في القوائم المالية:

أ. السياسات المحاسبية لعقود التأمين والأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المرتبطة بها.

ب. أسس الإعتراف وتسجيل الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات الناجمة عن عقود التأمين.

[1] عباس ميرزا وجراهام هولت، دليل وكتاب التنفيذ العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ص 487 وايلي 2011.

ج. التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة – إختياري.

2. إذا كان المؤمن (شركة التأمين) تحمل بوليصة بموجب عقد إعادة التأمين فإنه يجب الإفصاح عما يلي:

أ. الأرباح أو الخسائر المُعترف بها في قائمة الدخل عند شراء عقد إعادة التأمين.

ب. إطفاء الأرباح أو الخسائر المؤجلة عن الفترة مع بيان المبالغ غير المطفأة بداية ونهاية الفترة.

ج. تأثير أي تغيرات في التقديرات.

د. كذلك الإفصاح عن سياسة إدارة المخاطر وأهدافها، ومقدار توقيت وعدم التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية في المستقبل من عقود التأمين والأحكام والشروط الجوهرية المؤثرة عليها.

ه. مخاطر التأمين (تحليل الحساسية للأرباح وحقوق الملكية في المتغيرات واجبة التطبيق، وتركز مخاطر التأمين، والمطالبات الفعليّة مقارنة بالتقديرية حتى أقصى فترة العشر سنوات).

و. مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الإئتمان بموجب معيار متطلبات معيار المحاسبة المالي رقم (7) "الأدوات المالية: الإفصاحات".

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. واحدة من عقود التأمين التالية لا يغطيها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4):

أ- تأمين ضد الحريق
ب- التأمين على الحياة
ج- خطة التقاعد
د- التأمين الصحي

2. لا يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4) بما يلي:

أ- التحفظ المبالغ به في أخذ المخصصات
ب- الإستمرار في قياس إلتزاماتها التأمينية على أساس غير مخصوم
ج- وجود إلتزامات تأمينية تم تأديتها
د- (أ + ج)

3. إذا كانت عقود التأمين تحمل جزء مقابل التأمين والجزء الآخر كوديعة يتم إستثمارها لصالح المستفيد وفي حالة عدم تجميع العقد فإنه يتوجب على شركة التأمين ما يلي:

أ- تطبيق هذا المعيار (IFRS 4) على مكون أو جزء التأمين
ب- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (39) على مكون أو جزء الوديعة
ج- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (38) على مكون أو جزء الوديعة
د- (أ + ب) صحيح

4. إذا أعطت منشأة ما كفالة منتجات تم إصدارها مباشرة من قبل الصانع أو التاجر أو بائع التجزئة، فما هو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي من المحتمل أن يغطي هذه الكفالة؟

أ- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (4)
ب- معيار المحاسبة الدولي (39)
ج- معيار المحاسبة الدولي (18) ومعيار المحاسبة الدولي (37)
د- معيار المحاسبة الدولي (32)

5. يحدث إنخفاض القيمة في حساب إعادة التأمين (والذي يمثل أصل بالميزانية) عندما:

أ- يوجد دليل موضوعي أن حامل بوليصة إعادة التأمين قد لا يتلقى كل المبالغ المستحقة له بمقتضى أحكام العقد
ب- وقوع حدث له تأثير على المبالغ التي سوف يتسلمها حامل بوليصة عقد إعادة التأمين من شركة التأمين
ج- (أ + ب)
د- لا شيء مما ذكر

التمرين الثاني:

ما هي الممارسات التي يسمح بها معيار رقم (4) "عقود التأمين" مع عدم السماح ببدء أحدها.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	ج	د	د	ج	ج

إجابة التمرين الثاني:

يمكن لشركة التأمين الإستمرار في الممارسات التالية (مع عدم السماح ببدء أحدها):

أ. قياس إلتزامات التأمين على أساس غير مخصوم.

ب. قياس الحقوق التعاقدية لرسوم الإستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة بالمقارنة بقيمتها السوقية.

ج. استخدام السياسات المحاسبية غير الموحدة بالنسبة لعقود التأمين للشركات التابعة فيما عدا ما تسمح به معايير التقارير المالية الدولية.

محور: القطاعات المتخصصة

الفصل السادس والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6)

الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها

Exploration For and Evaluation of Mineral Resources

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها".
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6).
3. بيان بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف للمصادر الطبيعية والتي يتم معالجتها كأصل.
4. بيان المعالجة المحاسبية عند القياس اللاحق بعد الإعتراف الأولي للمصادر المعدنية (الطبيعية).
5. توضيح طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف في شركات التنقيب عن النفط والغاز.
6. إستعراض أهم المؤشرات التي تشير إلى وجوب إجراء المنشأة لإختبار التدني لتكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب والمُعترف بها كأصل؟
7. عرض أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6).

1. مقدمة

تمثل المصادر غير المتجددة أو الطبيعية الموارد القابلة للنفاد مثل حقول النفط والغاز الطبيعي ومناجم الفوسفات والذهب والفحم والغابات وغيرها. وأهم ما تمتاز به المصادر الطبيعية هو كثافة حجم الإستثمارات المطلوبة، كما تحتاج لفترة زمنية طويلة نسبياً من بداية العمل ولغاية البدء باستخراج المصادر، إضافة إلى وجود مخاطر مرتفعة ناجمة عن وجود حقول أو آبار غير منتجة بشكل تجاري. من هنا فإن أهم المشاكل المحاسبية الخاصة بالمصادر الطبيعية هي كيفية تحديد ومعالجة تكاليف البحث والإستكشاف الخاصة بها، ومن ثم كيفية توزيع التكلفة خلال الفترات التالية للتملك أو إكتشاف المصدر.

وصدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها" بصورته النهائية في حزيران 2005 وأصبح ساري المفعول من 1/1/ 2006، وقد جاء المعيار لوضع بعض الإرشادات المحدودة لعميلة المحاسبة عن المصادر الطبيعية وعلى أن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولي لاحقاً بإصدار معيار أكثر تفصيلاً وتحديداً وليتم تغطية الموضوع بشكل وافي.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية التقرير المالي عن الكشف عن المصادر الطبيعية. وبشكل أكثر تحديداً، يهدف المعيار إلى:

أ. إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الإستكشاف والتقييم.

ب. تحديد أي من نفقات الإستكشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل، وأي منها يجب الإعتراف به كمصروف.

ج. إخضاع نفقات الإستكشاف والتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) لتقييم التدني طبقاً للمعيار رقم (6)، في حين قياس أي تدني وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

د. بيان الإفصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف عن وتقييم المصادر الطبيعية، ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية الناشئة من أي أصول معُترف بها تتعلق بتكاليف الإستكشاف والتقييم.

3. نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار على نفقات الإستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية. في حين لا ينطبق هذا المعيار على نفقات الإستكشاف:

أ. التي تدفع قبل حصول المنشأة على حق قانوني بإستغلال منطقة معينة، أو منجم أو ما شابهه.

ب. التي تدفع بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد الطبيعية.

4. التعريفات Definitions

بنود الإستكشاف والتقييم المصنفة كأصول Exploration and Evaluation Assets

هي تكاليف الإستكشاف والتنقيب والتقييم للمصادر الطبيعية والتي يتم تصنيفها كأصول وفقاً للسياسة المحاسبية المتبعة لدى المنشأة.

نفقات الإستكشاف والتقييم Exploration and Evaluation Expenditures

هي النفقات المتكبدة أثناء عمليات الإستكشاف والتنقيب وقبل ثبوت الجدوى الفنية والإقتصادية لإستخراج الموارد الطبيعية.

الإستكشاف والتنقيب عن المـوارد الطبيعيـة Exploration For of Mineral Resources and Evaluation

هي عبارة عن عملية البحث عن المصادر الطبيعية بعد حصول المنشأة على الحق القانوني في القيام بعملية البحث عن ذلك في منطقة محددة، وتتضمن العملية تحديد الجدوى الفنية والإقتصادية لإستخراج الموارد الطبيعية. وتشمل الموارد الطبيعية المعادن والنفط والغاز والموارد غير المتجددة.

5. الإعتراف بتكاليف الإستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية

أ. لم يتضمن المعيار الدولي رقم (6) أية متطلبات تتعلق بكيفية الإعتراف بتكاليف الإستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية كأصل، وإنما ترك للمنشأة تطوير السياسة المحاسبية التي تلائم ذلك. ونص المعيار على قيام المنشآت التي تعترف بتكاليف الإستكشاف والتقييم كأصول بتطبيق الفقرة (10) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8). حيث تنص الفقرة (10) على أنه في حالة عدم وجود معيار محدد أو تفسيرات حول موضوع محاسبي معين فإن على إدارة المنشأة تبني سياسة محاسبية توفر معلومات ملاءمة وموثوقة.

ب. تعفى المنشأة مؤقتاً من الإلتزام بمتطلبات الفقرتين (11) و (12) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والتي تشير إلى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على الإدارة إتباع سياسات محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع تحت الإعتبار أو إتباع معايير وطنية لدول أخرى، شريطة أن يكون إطارها المفاهيمي مشابهاً للإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الإعتراف والقياس.

6. القياس عند الإعتراف Measurement at Recognition

أ. يتم قياس تكاليف الإستكشاف والتقييم المرسملة كأصل بالتكلفة.

ب. تقوم المنشأة بتطوير سياسة معينة لرسملة بنود تكاليف الإستكشاف والتقييم مع تطبيق هذه السياسة بإتساق من فترة لأخرى، وعلى المنشأة عند قيامها بتحديد بنود التكاليف التي سترسمل أن تأخذ بعين الإعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف وإستخراج المصادر الطبيعية (نفط أو غاز).

فيما يلي أمثلة على بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف التي يتم رسملتها (أصل):

1. تكاليف الحصول على حق التنقيب Acquisition of Right to Explore
2. تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية والجيوفيزيائية والجيوكيماوية Topographical, Geological, Geochemical, and Geophysical Studies
3. تكاليف الحفر الإستكشافي Exploratory Drilling
4. تكاليف حفر الخنادق Trenching
5. تكاليف العينات Sampling
6. تكاليف دراسة الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد الطبيعية Evaluating the Technical Feasibility and Commercial Viability of Extracting a Mineral Resource

ج. لا يتم رسملة تكاليف تطوير المصادر الطبيعية (لا تعتبر ضمن أصل تكاليف التقييم والإستكشاف)، ويتم إعتبارها مصاريف تطوير وتعالج حسب معيار رقم (38).

د. في حالة إلتزام المنشأة بترميم أو إزالة مخلفات عملية التنقيب والإستكشاف، يتم الإعتراف بذلك كمطلوبات من خلال إقتطاع مخصصات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

7. القياس اللاحق بعد الإعتراف Measurement after Recognition

أ. بعد الإعتراف المبدئي تقوم المنشأة بالإختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم المُعترف بها كأصل، وإذا استخدم نموذج إعادة التقييم سواء بموجب معيار (16) المصانع والممتلكات والمعدات أو بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، فيجب أن يكون التطبيق منسجم مع الأصل كونه مصنف كأصل ملموس أو غير ملموس.

ب. يمكن للمنشأة التحول من سياسة محاسبية إلى أخرى للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب إذا كان التحول سيؤدي إلى قوائم مالية أكثر ملاءمة ودون التأثير على الموثوقية، أو ستؤدي إلى معلومات أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملاءمةً.

ج. يتم تصنيف تكاليف التقييم والإستكشاف والتنقيب كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لنوع الأصل. فمثلاً تكاليف حقوق التنقيب تعتبر أصول غير ملموسة، في حين تكاليف معدات الحفر والمركبات تعتبر ملموسة، وتعتبر تكاليف إهتلاك أو استخدام أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس من تكاليف الأصل غير الملموس، أما الأصل نفسه الذي يتم إهتلاكه فهو أصل ملموس.

د. يتم التوقف عن إثبات تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب عند ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج المصادر الطبيعية (النفط أو الغاز مثلاً). ويجب تقييم هذه التكاليف المرسملة فيما إذا تدنت قيمتها والإعتراف بخسارة التدني قبل إعادة التصنيف.

8. التدني Impairment

أ. يجب إخضاع الأصول المستكشفة والمرسملة من خلال تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب لتقييم التدني، فعندما يتبين أن هناك حقائق أو ظروف تشير إلى إحتمالية أن تزيد تكلفة الأصل (مخزون النفط مثلاً) عن مقدار القيمة القابلة للإسترداد Recoverable Amount ففي هذه الحالة يجب على المنشأة قياس وعرض والإفصاح عن خسارة التدني بوجب معيار المحاسبي الدولي رقم (36) المتعلق بالإنخفاض في قيمة الأصول.

ب. يتم الإعتراف بخسارة التدني مباشرة في قائمة الدخل.

ج. المؤشرات التي تشير إلى وجوب إجراء المنشأة لإختبار التدني لتكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب والمعترف بها كأصل وعلى سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

1. إنتهاء حقوق الإستكشاف أو أنها على وشك الإنتهاء، ولا يتوقع تمديدها.
2. وجود تكاليف إضافية للإستكشاف والتنقيب لم يكن مخطط لها وغير واردة في موازنة الإنفاق.
3. كميات المصادر الطبيعية المتوقع إستخراجها بناءً على عمليات التنقيب والإستكشاف لا تشير إلى وجود كميات تجارية ومجدية ويتوقع إيقاف التنقيب في هذه المنطقة.
4. إذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع إستخراجه أقل من تكلفة التنقيب والإستكشاف المرسملة كأصل.

9. الإفصاح

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المُعترف بها في القوائم المالية والناشئة عن تكاليف التنقيب والتقييم والإستكشاف عن المصادر الطبيعية. وهذا يتطلب ما يلي:

– الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب، وكيفية الإعتراف بهذه التكاليف كأصول.

– مبالغ الأصول والإلتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية الناجمة عن الإستكشاف والتنقيب والتقييم عن المصادر الطبيعية.

10. المعالجة المحاسبية للنفط والغاز

بموجب (IFRS 6) من الممكن للمنشأة تطبيق الطرق المتبعة لدى شركات النفط والغاز في المعايير الأمريكية. حيث يوجد طريقتان مقبولتان قبولاً عاماً في شركات التنقيب عن النفط والغاز تستخدمان في المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث وهي:

1. طريقة الجهود الناجحة Successful Effort Method
2. طريقة التكاليف الكلية Full Cost Method

وفق طريقة الجهود الناجحة الواردة ضمن المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (19) فإنه يتم رسملة جميع تكاليف التنقيب والإستكشاف للآبار والمناجم الناجحة فقط. أما الآبار والمناجم غير الناجحة سواء غير المجدية إقتصادياً أو الفارغة (Dry Holes) فتعتبر مصاريف إيرادية، وتعتبر هذه الطريقة أكثر تحفظاً.

أما طريقة التكلفة الكلية فإنها ترسمل تكاليف التنقيب للآبار أو المناجم الناجحة وغير الناجحة، وذلك ضمن لكل مركز تكلفة، مع العلم أن مركز التكلفة قد يكون مشاريع في دولة معينة أو مجموعة دول.

مثال (1)

بلغت تكاليف التنقيب لدى الشركة (س) وهي إحدى شركات النفط كما يلي:

رقم البئر	الحالة	التكاليف
1	منتج	2 مليون
2	منتج	4 مليون
3	فارغ	3 مليون
4	فارغ	2 مليون
5	فارغ	4 مليون
6	منتج	5 مليون
	المجموع	**20 مليون**

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق حسب كلاً من طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية.

حل مثال (1)

طريقة الجهود الناجحة:

وفقاً لطريقة الجهود الناجحة فإن مخزون النفط سيظهر بتكلفة الآبار الناجحة فقط، أما غير الناجحة فتعتبر مصاريف فترة تحمل لبيان الدخل. وعليه يتم إثبات القيد التالي:

11,000,000		من حـــ/ مخزون النفط
9,000,000		حـــ/ مصروف التنقيب والإستكشاف
	20,000,000	إلى حـــ/ البنك

طريقة التكلفة الكلية:

وفقاً لطريقة التكلفة الكلية سيظهر مخزون النفط بإجمالي التكاليف حيث تحمل الآبار الفارغة على الآبار الناجحة. وعليه يتم إثبات القيد التالي:

20,000,000		من حـــ/ مخزون النفط
	20,000,000	إلى حـــ/ البنك

المعالجة المحاسبية لنضوب المصادر الطبيعية

بعد عملية إكتشاف المصادر الطبيعية وتجهيزها لغايات الإستغلال وثبوت الجدوى الإقتصادية من عملية الإستغلال، يتم تقدير الكمية المتوفرة في المصدر أو الكمية المتوقع إستخراجها من المصدر خلال فترة الترخيص الممنوحة للمنشأة إذا كان هناك فترة محددة للإستغلال. ثم يتم توزيع تكاليف الترخيص والإستكشاف والتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) على الفترات الزمنية التي يتم فيها إستخراج المصدر ليتم الإعتراف بتكلفة الجزء المستخرج كمصروف نضوب أو إستفاذ Depletion.

ويتم إستخراج مصروف النضوب حسب الخطوات التالية:

1. يتم إيجاد معدل تكلفة الوحدة المستخرجة وحسب المعادلة التالية:

$$\text{معدل تكلفة الوحدة} = \frac{\text{تكاليف الأصل المرسملة} - \text{القيمة المتبقية المقدرة}}{\text{الكمية المقدرة}}$$

2. يتم في كل فترة مالية حصر الكمية المستخرجة من المصدر الطبيعي، ومن ثم إيجاد مصروف النضوب الواجب تحميله للفترة عن طريق إيجاد حاصل ضرب الكمية المستخرجة في معدل تكلفة الوحدة.

3. يثبت مصروف النضوب لكل فترة بموجب القيد التالي:

×××		من حـــ/ المخزون
	×××	إلى حـــ/ مجمع النضوب (أو الأصل)

ويلاحظ أن تكاليف الكمية المستخرجة (حصتها من مصروف النضوب) قد حملت لحساب المخزون، وفي حالة وجود تكاليف إضافية لتصنيع المنتج يتم إضافتها لحساب المخزون، وعند بيع المخزون أو أي جزء منه يتم اثبات القيد التالي:

×××		من حـــ/ تكلفة المبيعات
	×××	إلى حـــ/ المخزون

مثال (2)

- في 2012/1/1 حصلت شركة المعادن الثمينة على حق التنقيب عن الذهب في الأردن وضمن منطقة المفرق. وفي 2012/12/1 تم إكتشاف أحد المناجم، حيث قدر مخزونه بـــ 20000 أونصة وبلغت التكاليف المنفقة على المنجم حتى تاريخه والتي تم رسملتها مبلغ 800000 دينار.
- في 2012/12/31 تبين أنه قد تم إستخراج 1000 أونصة، بيع منها 600 أونصة بسعر 40 دينار للأونصة.
- في 2013/12/31 تبين أنه قد تم إستخراج 10000 أونصة.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية في دفاتر الشركة للإعتراف بمصروف النضوب، مع بيان كيفية إظهار الأصل في الميزانية وذلك للأعوام 2012 و 2013.

حل مثال (2)

عام 2012

- قيد رسملة تكاليف المنجم:

800000		من حـــ/ منجم الذهب / الأردن – المفرق	2012/12/1
	800000	إلى حـــ/ النقدية	

- قيد مصروف النضوب للعام 2012:

40000		من حـــ/ المخزون	2012/12/31
	40000	إلى حـــ/ مجمع النضوب (أو منجم الذهب)	

معدل تكلفة الأونصة = $\frac{800000}{20000}$ = 40 دينار

مصروف النضوب للعام 2012 = 40 × 1000 = 40000 دينار.

الميزانية كما هي في 2012/12/31			
800000	منجم الذهب / الأردن – المفرق		
(40000)	يطرح مجمع النضوب		
760000			

عام 2013

– قيد مصروف النضوب للعام 2013:

400000		من حـــ/ المخزون	2013/12/31
	400000	إلى حـــ/ مجمع النضوب (أو منجم الذهب)	

– مصروف النضوب للعام 2013 = 40 × 10000 = 400000 دينار.

الميزانية كما هي في 2013/12/31			
1200000	منجم الذهب / الأردن – المفرق		
(440000)	يطرح مجمع النضوب		
760000	الصافي		

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. هل يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) من المنشأة الإعتراف بنفقات الإستكشاف والتقييم على أنها أصول؟

أ- نعم، ولكن فقط بمقدار قابلية إسترداد هذه النفقات في الفترات المستقبلية

ب- نعم، ولكن فقط بمقدار إثبات الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لإستخراج المورد الطبيعي ذي العلاقة

ج- نعم، ولكن فقط بالمقدار المطلوب وفق السياسة المحاسبية للمنشأة للإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم

د- لا، حيث يتم دائماً قيد هذه النفقات كمصاريف في حساب الربح أو الخسارة عند تكبدها

2. إلتزام منشأة نفطية بإزالة أو ترميم مخلفات عملية الترميم، في المستقبل يتم الإعتراف بها كما يلي :

أ- لا يتم الإعتراف بها إلا عند تكبدها وتسجل حينها كمصاريف

ب- يتم الإعتراف بمخصص للتكاليف المتوقع تكبدها مستقبلاً

ج- يتم تخفيضها مباشرة من إيرادات بيع النفط

د- تسجل كبند ضمن حقوق الملكية

3. يمكن المحاسبة عن النفط والغاز والموارد غير المتجددة بإستخدام الطريقة التالية:

أ- التكاليف الكلية

ب- الجهود الناجحة

ج- (أ) أو (ب)

د- لا شيء مما ذكر

4. واحدة مما يلي لا تعتبر من المؤشرات التي تشير إلى وجوب إجراء إختبار التدني لأصل تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب:

أ- إنتهاء حقوق الإستكشاف أو أنها على وشك الإنتهاء، ولا يتوقع تمديدها

ب- وجود تكاليف إضافية للإستكشاف والتنقيب لم يكن مخطط لها وغير واردة في موازنة الإنفاق

ج- كميات المصادر الطبيعية المتوقع إستخراجها بناءً على عمليات التنقيب والإستكشاف لا تشير إلى وجود كميات تجارية ومجدية ويتوقع إيقاف التنقيب في هذه المنطقة

د- إذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع إستخراجه أكبر من تكلفة التنقيب والإستكشاف المرسملة كأصل

5. أي من نماذج القياس التالية ينطبق على أصول الإستكشاف والتقييم بعد الإعتراف الأولي:

أ- نموذج التكلفة
ب- نموذج إعادة التقييم
ج- نموذج المبلغ القابل للإسترداد
د- إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم

6. أي من النفقات التالية لا يمكن أن تكون مؤهلة أبداً على أنها أصل إستكشاف وتقييم:

أ- النفقات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية
ب- نفقات إستملاك حقوق الإستكشاف
ج- نفقات الحفر الإستكشاف
د- نفقات الأنشطة المرتبطة بتقييم الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لإستخراج مورد طبيعي

التمرين الثاني:

بلغت تكاليف التنقيب لدى شل العالمية وهي احدى شركات النفط العالمية كما يلي:

رقم البئر	الحالة	التكاليف
1	منتج	4 مليون
2	منتج	3 مليون
3	فارغ	1 مليون
4	فارغ	2 مليون

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق حسب كلاً من طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
الإجابة	ج	ب	ج	د	د	أ

إجابة التمرين الثاني:

طريقة الجهود الناجحة:

وفقاً لطريقة الجهود الناجحة فإن مخزون النفط سيظهر بتكلفة الآبار الناجحة فقط، أما غير الناجحة فتعتبر مصاريف فترة تحمل لبيان الدخل. وعليه يتم إثبات القيد التالي:

7,000,000		من حـــ/ مخزون النفط
3,000,000		حـــ/ مصروف التنقيب والإستكشاف
	10,000,000	إلى حـــ/ البنك

طريقة التكلفة الكلية:

وفقاً لطريقة التكلفة الكلية سيظهر مخزون النفط بإجمالي التكاليف حيث تحمل الآبار الفارغة على الآبار الناجحة. وعليه يتم إثبات القيد التالي:

10,000,000		من حـــ/ مخزون النفط
	10,000,000	إلى حـــ/ البنك

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل السابع والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (2)

المخزون

Inventories

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون".
3. تحديد البنود التي تدخل في إحتساب تكلفة المخزون.
4. استعراض البنود التي لا تعتبر جزء من تكلفة المخزون.
5. بيان أساليب قياس تكلفة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (2).
6. توضيح توقيت الإعتراف بالمخزون كمصروف.
7. بيان كيفية تقييم المخزون وفق قاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل.
8. شرح طرق (أنظمة) المحاسبة عن المخزون.
9. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون".

1. مقدمة

يعتبر المخزون من أهم عناصر الأصول المتداولة لدى العديد من الشركات. ويُعرّف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المعنون "المخزون": بأنه مجموع السلع التي تشتريها المنشأة بهدف بيعها في سياق النشاط العادي للمنشأة والسلع التي هي قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع والسلع على شكل مواد أو إمدادات تستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات وبهذا المفهوم يشمل أيضاً المخزون عنصر مخزون الوقود (غاز أو بنزين وغيرها) لدى الشركات الصناعية. وعادةً ما يتكون المخزون في المنشآت التجارية من البضاعة الجاهزة واللوازم والمهمات، أما المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من ثلاثة عناصر هي:

– المواد الخام التي تستخدم في عملية التصنيع Raw Materials.

– البضاعة تحت التشغيل (أي التي لم يستكمل إنتاجها حتى إنتهاء السنة المالية) Work In Process.

– البضاعة تامة الصنع Finished goods.

كما أن لتقييم المخزون أثر مباشر في تحديد نتائج أعمال الشركة لذلك بيّن هذا المعيار كيفية تقييم المخزون بأنواعه المتعددة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تبين كيفية تحديد تكلفة المخزون. كما يبين المعيار كيفية الإعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الإعتراف به كمصروف لاحقاً. وكذلك بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وتوضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.

3. نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار على جميع المخزونات **بإستثناء:**

أ. الأعمال قيد الإنشاء الناجمة عن عقود الإنشاء، وعقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة والتي تعالج ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (11) "عقود الإنشاء".

ب. الأدوات المالية التي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).

ج. الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي، والإنتاج الزراعي حتى نقطة الحصاد، والتي يتم المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة".

ولا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:

أ. منتجي المنتجات الزراعية والحرجية والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلا إذا كان يتم قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفق الممارسات المتبعة في تلك الصناعة، عندها يعترف بالتغير بصافي القيمة القابلة للتحقق في حساب الأرباح والخسائر للفترة التي حدث بها التغير.

ب. المنشآت التجارية ووسطاء بيع البضائع (هم الأشخاص الذين يشترون أو يبيعون السلع للآخرين أو لحسابهم الخاص) الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة، حيث يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة بيع المخزون المقدرة في حساب الأرباح والخسائر في فترة التغيير.

4. التعريفات Definitions

المخزون Inventories

هي الأصول التي تتصف بما يلي:

- يحتفظ بها لغرض البيع في السياق الطبيعي للأعمال.
- قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع.
- على شكل مواد أو إمدادات تستهلك أو تستخدم في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value (NRV)

هو سعر البيع المقدر في السياق النشاط العادي مطروحاً منه (التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع).

القيمة العادلة Fair Value

هي المبلغ الذي يمكن على أساسه مبادلة أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ وعلى أساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقية.

5. مكونات تكلفة المخزون Cost of inventories

يتوجب أن تتضمن تكلفة المخزون بشكل عام جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز ومعد للبيع ووضعه في حالته ومكانه الحاليين، وعليه فإن البنود التي تدخل في **إحتساب تكلفة المخزون** تتضمن ما يلي:

أ. **تكاليف الشراء وتوصيل المخزون للمنشأة:** وتتضمن ثمن الشراء مطروحاً منه خصم المشتريات ومردودات المشتريات. والرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للإسترداد. ومصاريف النقل والمناولة والتخليص وأية مصاريف أخرى مباشرة تعزى إلى عملية الشراء بشكل مباشر.

ب. **تكاليف تحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة:** يظهر هذا النوع من التكاليف في المنشآت الصناعية والتي تقوم بتحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة للبيع. ويتضمن هذا البند ما يلي:

ب/1- تضم تكاليف التحويل التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج، مثل الأجور المباشرة. كما تشمل التحميل المنظم من تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها في تحويل المواد الأولية إلى بضائع جاهزة. إن **التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة** هي التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى نسبياً ثابتة بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل الإهتلاك ومصاريف صيانة لمباني ومعدات المصنع وتكاليف إدارة المصنع. أما **التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة** فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير بصورة مباشرة أو شبة مباشرة، مع حجم النشاط، مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

ب/2- يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على أساس الطاقة العادية للمنشأة (Normal Product Capacity). وتمثل الطاقة العادية الإنتاج المتوقع تحققه في المتوسط خلال عدد من الفترات أو المواسم في الظروف العادية مأخوذاً في الإعتبار فقدان الطاقة الناتجة عن الصيانة المخطط لها. ويمكن إستخدام المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان قريب من الطاقة العادية.

وفي الفترات التي يقل فيها الإنتاج الفعلي عن الطاقة الإنتاجية العادية المقدرة فإن الفرق يحمل للفترة كمصروف. أما في حالة زيادة الطاقة الإنتاجية الفعليّة عن الطاقة الإنتاجية العادية فإن الفرق يعامل كتخفيض لتكلفة الوحدات المنتجة لكي لا يتم قياس المخزون بأكثر من تكلفته. أنظر مثال رقم (2) تالياً.

ب/3- في حالة وجود عدة منتجات تنتج من عملية إنتاج واحدة، أي أن تكاليف الإنتاج لا يمكن فصلها بشكل واضح لكل منتج، ففي هذه الحالة يتوجب توزيع التكاليف على المنتجات بطريقة منطقية ويتوجب الإنتظام في عملية التوزيع من فترة لأخرى، ويمكن استخدام أسلوب القيمة البيعية المقدرة لكل منتج كأساس للتوزيع.

ج. في حالة وجود منتجات ثانوية ذات أهمية نسبية متدنية، حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذه المنتجات ويتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسة.

د. ومن التكاليف الأخرى التي تدخل ضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى غير المباشرة مثل تكاليف خاصة بتصميم منتج بناء على طلب العميل.

6. التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون (يتم معالجتها ضمن المصاريف)
Costs Excluded from the Cost of Inventories

أ- التلف غير الطبيعي، أما التلف العادي فيعتبر جزءاً من تكلفة المخزون.

ب- تكاليف التخزين، إلا إذا تطلب الإنتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الإنتاج بعدة مراحل إنتاجية.

ج- المصاريف الإدارية غير المرتبطة بالإنتاج.

د- تكاليف البيع والتسويق.

ه- فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملة أجنبية وتسديد قيمتها لاحقاً.

و- تكاليف الإقتراض أو التمويل فعند شراء المخزون بشروط السداد الآجل وبحيث يكون فترة السداد أطول من الفترة العادية للسداد وبحيث يتضمن السعر زيادة عن السعر العادي للشراء يعتبر **الفرق** بين سعر الشراء بموجب شروط البيع العادية والمبلغ المدفوع، مصروف فائدة يحمل على مدة تأجيل الدفع. مع الإشارة هنا إلى وجود حالات تسمح برسملة تكاليف الإقتراض في تكلفة المخزون والواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (23) "تكاليف الإقتراض".

7. تكاليف المخزون لمزودي الخدمات Cost of Inventories of a Service Provider

في حالة وجود خدمة غير منجزة في نهاية الفترة، فقد تتطلب بعض الحالات رسملة التكاليف المنفقة على الخدمة حتى تاريخ إعداد الميزانية. وفي هذه الحالة تتضمن تكاليف المخزون للخدمة جميع الأجور والرواتب الخاصة بالخدمة المقدمة بما فيها رواتب ومكافآت موظفي الإشراف على تقديم الخدمة، كما تتضمن المصاريف الأخرى لإنجاز الخدمة مثل المواصلات. ولا تعتبر تكلفة العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة جزء من تكلفة المخزون، وإنما مصاريف فترة. لا تشتمل تكلفة المخزون لمزود الخدمات على هوامش الربح أو المصاريف غير المباشرة غير المنسوبة التي تستخدم عموماً في الأسعار التي يعرضها مزودي الخدمات لعملائهم.

8. تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية
Cost of Agricultural Produce Harvested from Biological Assets

ضمن معيار المحاسبة الدولي (41) "الزراعة" فإن عنصر المخزون يتضمن المنتجات الزراعية التي حصدها مشروع من أصوله البيولوجية ويقيم عند الإعتراف الأولي به بقيمته العادلة عند الحصاد مطروحاً منها التكاليف حتى نقطة البيع. وهذه هي تكلفة المخزون عند المباشرة بتطبيق هذا المعيار (IAS 2) بعد الحصاد.

مثال (1)

تقوم شركة بلادنا التجارية بشراء قوارب الصيد من البلدان المختلفة وتصدرها إلى دول جنوب شرق آسيا. وقد تكبدت الشركة المبالغ التالية خلال عام 2013:

1. تكلفة المشتريات (إستناداً إلى فواتير الموردين).
2. الخصومات التجارية على المشتريات.
3. رسوم الإستيراد.
4. شحن وتأمين المشتريات.
5. تكاليف مناولة أخرى تتعلق بالواردات.
6. رواتب دائرة المحاسبة.
7. عمولة السمسرة مستحقة الدفع للوكلاء المستخدمين مقابل ترتيب عمليات الإستيراد.
8. عمولة المبيعات مستحقة الدفع لوكلاء المبيعات.
9. تكاليف ضمانة ما بعد البيع.

المطلوب: تطلب شركة بلادنا التجارية رأيك حول التكاليف التي يُسمح بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (2) تضمينها في تكلفة المخزون.

حل مثال (1)

بموجب معيار المحاسبة الدولي (2) تعتبر البنود ذوات الأرقام 1، 2، 3، 4، 5 و7 في تكلفة المخزون. أما رواتب دائرة المحاسبة وعمولة المبيعات وتكاليف ضمانة ما بعد البيع فهي لا تعتبر تكلفة مخزون بموجب معيار المحاسبة الدولي (2) وعليه فلا تعتبر جزء من تكلفة المخزون.

مثال (2)

خلال شهر تموز 2014 بدأت الشركة الوطنية بإنتاج الأمر الإنتاجي رقم (55) وقد بلغت تكلفة المواد المباشرة له 5000 دينار وساعات العمل المستخدمة لإتمامه 10000 ساعة عمل مباشر، ويتم تحميل تكاليف الصنع على أساس ساعات العمل وكانت تكاليف التحويل لعام 2014 عند مستوى الطاقة الإنتاجية العادية البالغة 100000 ساعة عمل كما يلي:

– أجور مباشرة (قسم الإنتاج)	40000 دينار
– تكاليف صنع إضافية متغيرة	10000 دينار
– تكاليف صنع إضافية ثابتة	30000 دينار

المطلوب: إحسب إجمالي التكاليف للأمر الإنتاجي رقم (55) بإفتراض:

أ- مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 125000 ساعة عمل.

ب-مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 80000 ساعة عمل.

حل مثال (2)

أ- مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 125000 ساعة عمل:

بما أن مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 125000 ساعة عمل وهو أكبر من مستوى الطاقة الإنتاجية العادية 100000 ساعة، فإن حصة الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة سوف تنخفض. وسيتم إحتساب تكلفة الأمر الإنتاجي رقم (55) كما يلي:

إجمالي التكاليف = 5000 مواد مباشرة

+ 3200 أجور مباشرة (40000 ÷ 125000 ساعة)*10000 ساعة

+ 800 تكاليف الصنع الإضافية المتغيرة (10000 ÷ 125000)*10000 ساعة

+ 2400 تكاليف الصنع الإضافية الثابتة (30000 ÷ 125000)*10000 ساعة

11400 دينار المجموع

ب-مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 80000 ساعة عمل:

بما أن مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 80000 ساعة عمل وهو أقل من مستوى الطاقة الإنتاجية العادية 100000 ساعة، فإن التكاليف المتغيرة كالأجور المباشرة وتكاليف الصنع الإضافية المتغيرة يتم تحميلها على أساس الطاقة الفعليّة أي بمقدار التكاليف الفعليّة. أما تكاليف الإنتاج الثابتة التي يتم تخصيصها للوحدات المنتجة يجب أن لا تزيد نتيجة لإنخفاض الطاقة بالإنتاجية الفعليّة (وجود طاقة عاطلة)، أي يتم تحميل التكاليف الثابتة على أساس الطاقة الإنتاجية العادية البالغة 100000 دينار.

وسيتم إحتساب تكلفة الأمر الإنتاجي رقم (55) كما يلي:

إجمالي التكاليف = 5000 مواد مباشرة

+ 5000 أجور مباشرة (40000 ÷ 80000 ساعة)*10000 ساعة

+ 1250 تكاليف الصنع الإضافية المتغيرة (10000 ÷ 80000)*10000 ساعة

+ 3000 تكاليف الصنع الإضافية الثابتة (30000 ÷ 100000)*10000 ساعة

14250 دينار المجموع

أو معدل التحميل لتكاليف التحويل= 40000 + 10000+(30000 *80%)÷ 80000 ساعة

=0.925 دينار / ساعة.

إجمالي التكاليف = المواد المباشرة + تكاليف التحويل
= 5000 + (0.925 × 10000 ساعة)
= 14250 دينار

9. أساليب قياس تكلفة المخزون Techniques for the Measurement of Cost

هناك ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون يمكن إستخدامها بموجب هذا المعيار وهي:

أ- **التكلفة الفعليّة** المنفقة، والتي تعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون.

ب- سمح المعيار باستخدام **التكاليف المعيارية** The Standard Cost Method تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على تحديد مسبق للتكاليف يتم وضعه بناءً على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف المنشأة الخاصة. وتأخذ التكاليف المعيارية في حسابها المستوى العادي من المواد الأولية والمهمات والعمل والكفاءة والطاقة المستخدمة. وهذه يتم مراجعتها بإنتظام، وإن لزم، تعدل في ضوء الظروف الحالية.

ج- **طريقة التجزئة** Retail Method، وتستخدم في منشآت البيع بالتجزئة التي يوجد لديها عدد كبير من الأصناف حيث يجري تقدير نسبة هامش الربح وتنزيله من القيمة البيعية للمخزون.

وإشترط المعيار استخدام أسلوب التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة على أن يعطيا نتائج قريبة من أسلوب التكلفة الفعليّة.

10. طرق تحديد تكلفة المخزون Cost Formulas

يتطلب المعيار رقم (2) تحديد تكلفة المخزون كما يلي:

أ.طريقة التمييز المحدد (الحصر الفعلي) Specific Identification

يتوجب إستخدام طريقة التمييز المحدد لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشترى وتستعمل لمنتج أو منتجات محددة وللسلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة ولا يوجد تداخل في إستعمال المخزون بين المنتجات المختلفة. وعندما لا يمكن إستخدام طريقة التمييز المحدد يتم إستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح والتي تسمى الطرق الإفتراضية لتحديد تكلفة المخزون. في حين لم يسمح المعيار بإستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً والتي كان يسمح بإستخدامها قبل العام 2003 وذلك كون هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة والتي تعتبر الإتجاه الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

ب. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً First-In, First-Out (FIFO)

تقوم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً على مفهوم أن المخزون الذي يتم شرائه أو تصنيعه في البداية هو الذي يتم بيعه أولاً.

ج. طريقة المتوسط المرجح Weighted Average (WA)

تتطلب طريقة المتوسط المرجح إعادة إحتساب متوسط تكلفة المخزون عند كل عملية شراء جديدة، أو على أساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في المنشأة.

ويجب إستخدام نفس أسلوب وطريقة تحديد تكلفة المخزون لكل مجموعة من بنود المخزون تتشابه في طبيعتها ومجال إستخدامها. إلا أنه يمكن إستخدام طرق وأساليب مختلفة لمجموعات المخزون المختلفة. لا يجوز إستخدام طرق مختلفة من طرق تحديد تكلفة المخزون بسبب الإختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون أو بسبب إختلاف قوانين الضريبة من منطقة لأخرى.

11. أنظمة جرد المخزون: نظام الجرد الدوري Periodic Inventory System ونظام الجرد المستمر Perpetual Inventory System

تختلف المحاسبة عن عمليات المخزون من شراء وبيع ومردودات والعمليات الأخرى بإختلاف الطريقة أو النظام المتبع للمحاسبة عن المخزون، وفيما إذا كان نظام الجرد الدوري أو نظام الجرد المستمر، وحيث أن هناك نظامان مقبولان بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (2) للمحاسبة عن المخزون هما: **طريقة الجرد المستمر وطريقة الجرد الدوري**، فإن الطريقة الأولى تتطلب ضرورة التسجيل المستمر لعمليات الإضافة والصرف من المخزون حيث تخصص بطاقة أو صفحة لكل عنصر من عناصر البضاعة تسجل فيها البضاعة الواردة وكذلك البضاعة الصادرة والرصيد. ويثبت في كل خانة الكمية وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية. ويتم إثبات البضاعة الواردة من واقع تقارير الإستلام وفاتورة الشراء في خانة "الوارد" أما طلبات الصرف فتثبت في خانة "الصادر" مبيناً فيها الكمية الصادرة وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية. وتبين خانة "الرصيد" الرصيد بعد كل عملية وارد أو صادر. أما مردودات المبيعات فتعالج على أساس صادرات سالبة، أي تطرح من الصادرات (أو تضاف إلى الواردات). وتظهر بطاقة الصنف على الشكل التالي:

<table>
<tr><th colspan="10">بطاقة صنف ...</th></tr>
<tr><th rowspan="2">التاريخ</th><th colspan="3">الوارد</th><th colspan="3">الصادر</th><th colspan="3">الرصيد</th></tr>
<tr><th>كمية</th><th>سعر</th><th>قيمة</th><th>كمية</th><th>سعر</th><th>قيمة</th><th>كمية</th><th>سعر</th><th>قيمة</th></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
</table>

وإذا ما تم جمع بطاقات الصنف الخاصة بكل أصناف البضاعة معاً فإنها تسمى أستاذ.

أما طريقة الجرد الدوري فإنها لا تتطلب مثل هذا التسجيل المستمر للتغيرات في المخزون أي لا تثبت واردات وصادرات المخازن إلا كمشتريات ومبيعات أي بقيمة مالية فقط. ومن ثم فإن تكلفة البضاعة المباعة لا يمكن تحديدها إلا بعد جرد وتحديد قيمة مخزون آخر المدة.

مثال (3)

تستخدم شركة الكرامة نظام الجرد الدوري للمخزون وفيما يلي تفصيل المشتريات خلال عام 2013:

البيان	الكمية	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد أول المدة 2013/1/1	100	4	400
مشتريات في 2013/4/1	400	5	2000
مشتريات في 2013/8/24	600	7	4200
مشتريات في 2013/10/18	500	8	4000
الوحدات المتاحة للبيع	**1600 وحدة**		**10600 دينار**

فإذا علمت أن عدد الوحدات المباعة بلغت 1000 وحدة بسعر بيع 14 دينار للوحدة. وبلغت مصروفات التشغيل 5000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد عدد وحدات آخر المدة.
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بإتباع:

أ. طريقة التمييز (حيث أن بضاعة آخر المدة كانت تتكون من 300 وحدة من مشتريات 4/1 و 300 وحدة من مشتريات 10/18).

ب.طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

ج.طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

د. طريقة المتوسط المرجح.

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد مجمل الربح.

حل مثال (3)

1. عدد وحدات آخر المدة = عدد الوحدات المتاحة للبيع – عدد الوحدات المباعة

= 1600 – 1000

= **600 وحدة**.

2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة:

أ. **طريقة التمييز العيني أو المحدد** (Specific Identification) وحيث أن وحدات آخر المدة تبلغ 600 وحدة فإنه يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة التمييز على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2013/4/1	300	5	1500
مشتريات في 2013/10/18	300	8	2400
وحدات مخزون آخر المدة وتكلفتها	**600 وحدة**		**3900 دينار**

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 10600 – 3900

= **6700 دينار**.

أما مجمل الربح = المبيعات – تكلفة البضاعة المباعة

= (14× 1000) – 6700 = **7300 دينار**.

ب. **طريقة الوارد أولاً صادر أولاً**: First-in, First-out (FIFO)

وطبقاً لبيانات المثال السابق فإن وحدات مخزون آخر المدة 600 وحدة تتكون من الوحدات المشتراة أخيراً أي 100 وحدة من مشتريات 8/24 و 500 وحدة من مشتريات 10/18. أي أن وحدات آخر المدة في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2011/8/24	100	7	700
مشتريات في 2011/10/18	500	8	4000
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**600 وحدة**		**4700 دينار**

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 10600 – 4700

= **5900 دينار**.

أو مباشرة من الجدول = (100× 4) +(400× 5) +(500× 7) = **5900 دينار**.

أما مجمل الربح = المبيعات – تكلفة البضاعة المباعة

= (14×1000) – 5900

= **8100 دينار**.

يتبين مما سبق أن طريقة (FIFO) تؤدي خلال فترات التضخم الإقتصادي إلى إرتفاع تقييم بضاعة آخر المدة وبالتالي إنخفاض تكلفة البضاعة المباعة المحسوبة الأمر الذي ينتج عنه إرتفاع في رقم مجمل الربح، وبما يفيد أنها أقرب إلى التكلفة الإستبدالية من الطرق الأخرى. أما خلال فترات الإنكماش الإقتصادي فإن هذه الطريقة تؤدي إلى نتائج معاكسة حيث أن الأسعار تكون بإتجاه الهبوط وتكون أحدث الصفقات هي الأقل تكلفة، مما يؤدي إلى إنخفاض تكلفة بضاعة آخر المدة وبالتالي إرتفاع تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم إنخفاض رقم مجمل الربح.

ج. **طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:** Last-in, First-out (LIFO) –**طريقة ملغاة**–.

وطبقاً لبيانات المثال السابق فإن وحدات مخزون آخر المدة 600 وحدة تتكون من الوحدات الأقدم ويمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة الوارد آخيراً صادر أولاً LIFO على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
رصيد أول المدة 2013/1/1	100	4	400
مشتريات في 2013/4/1	400	5	2000
مشتريات في 2013/5/1	100	7	700
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**600 وحدة**		**3100 دينار**

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 10600 – 3100

= **7500 دينار**.

أو من الجدول مباشرة = (8×500) + (7×500) = **7500 دينار**.

أما مجمل الربح فيساوي = المبيعات – تكلفة البضاعة المباعة

= (14×1000) – 7500 = 6500 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 6500 – 5000

= **1500 دينار.**

د. طريقة المتوسط المرجح Weighted Average (WA)

وهو معدل تكلفة الوحدة المرجح والمحسوب كما يلي:

المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع / عدد الوحدات المتاحة للبيع

وطبقاً لبيانات الحالة العملية السابقة فإن المتوسط المرجح يساوي:

= 10600 / 1600

= **6.625 دينار / وحدة.**

وعليه فإنه يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة على النحو التالي:

تكلفة بضاعة آخر المدة = عدد وحدات آخر المدة × المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة

= 600 × 6.625

= **3975 دينار.**

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 10600 – 3975

= **6625 دينار.**

كما يمكن قياس تكلفة البضاعة المباعة مباشرة باستخدام المعادلة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = عدد الوحدات المباعة × متوسط تكلفة الوحدة المرجح

= 1000 × 6.625

= **6625 دينار.**

أما مجمل الربح فيساوي = المبيعات – تكلفة البضاعة المباعة

= (14×1000) – 6625

= **7375 دينار.**

وتعتبر طريقة المتوسط المرجح مناسبة إذا كان هناك تقلبات ملموسة صعوداً وهبوطاً في أسعار البضاعة خلال الفترة المالية. وغالباً ما يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى إظهار قيمة المخزون ومجمل

الربح بقيمة مقبولة حيث أن تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة يتأثران بكافة أسعار الشراء خلال الفترة. ويشار هنا إلى أنه عند استخدام نظام الجرد المستمر فإن هذه الطريقة تسمى طريقة المتوسط المتحرك Moving Average.

مثال (4)

فيما يلي العمليات التي تمت لدى شركة المشرق الدولية خلال شهر أيلول/2014 والتي تتبع نظام الجرد المستمر في المحاسبة عن المخزون:

رصيد أول المدة 2014/9/1 هناك 100 وحدة بتكلفة 3 دنانير للوحدة.

في 2014/9/5 مشتريات 80 وحدة بتكلفة 4 دنانير للوحدة.

في 2014/9/11 مبيعات 140 وحدة بسعر 8 دنانير للوحدة.

في 2014/9/23 مشتريات 70 وحدة بتكلفة 7 دنانير للوحدة.

المطلوب:

1- إحسب عدد الوحدات المتاحة للبيع وتكلفتها.

2- إحسب عدد وحدات آخر المدة وتكلفة تلك الوحدات، وإحسب تكلفة البضاعة المباعة باستخدام:

أ- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).

ب-طريقة المتوسط (المتوسط المتحرك) Moving Average.

حل مثال (4)

إن عدد الوحدات المتاحة للبيع وتكلفتها متساوية في ظل جميع الطرق دائماً وكما يلي:

1. عدد الوحدات المتاحة للبيع = عدد وحدات أول المدة + عدد الوحدات المشتراة

= 100 + 150

= 250 وحدة.

تكلفة الوحدات المتاحة للبيع = تكلفة وحدات أول المدة + صافي المشتريات

= 300 + (320+490)

= 1110 دينار.

2. عدد وحدات آخر المدة وتكلفة وحدات آخر المدة، وتكلفة البضاعة المباعة:

للإجابة عن الأسئلة السابقة يمكن إعداد بطاقة الصنف والتي تبين تفاصيل العمليات التي تمت وكما يلي:

أ. باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).

بطاقة الصنف باستخدام طريقة FIFO ونظام الجرد المستمر (جدول 1)

التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	التكلفة
رصيد 1/1	ــــ	ــــ	ــــ	ــــ	ــــ	ــــ	100	3	300
9/5 شراء	80	4	320	ــــ	ــــ	ــــ	100 80 180	3 4	300 320 *620*
9/11 بيع	ــــ	ــــ	ــــ	100 40 140	3 4	300 160 460	40 وحدة	4	160 دينار
9/23 شراء	70	7	490				40 70 110 وحدة	4 7	160 490 650 دينار

يبين الجدول رقم (1) السابق بطاقة الصنف وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)، ويمكن من بطاقة الصنف إحتساب ما يلي:

- عدد وحدات آخر المدة = 110 وحدة
- تكلفة وحدات آخر المدة =(40 ×4) +(70 ×7)
  = 650 دينار.
- تكلفة البضاعة المباعة = (100×3) + (40 ×4)
  = 460 دينار.

ب.باستخدام طريقة الوارد المتوسط المتحرك (MA).

يبين الجدول رقم (2) التالي بطاقة الصنف وفق طريقة المتوسط المتحرك (MA)، ويمكن من بطاقة الصنف إحتساب ما يلي:

- عدد وحدات آخر المدة = 110 وحدة.
- تكلفة وحدات آخر المدة = 110 × 5.705
  = 627.6 دينار.
- تكلفة البضاعة المباعة = 140 ×3.4444
  = 482.4 دينار.

بطاقة الصنف باستخدام طريقة المتوسط المتحركM .A ونظام الجرد المستمر (جدول 2)

التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	التكلفة
رصيد 1/1	——	——	——	——	——	——	100	3	300
9/5 شراء	80	4	320	——	——	——	100 80 180	3 4 **3.44**	300 320 *620*
9/11 بيع	——	——	——	140	3.44	482.4	40 وحدة	3.44	137.7 دينار
9/23 شراء	70	7	490				40 70 110 وحدة	3.44 7 **5.705**	137.7 490 627.6 دينار

ملاحظات على الحل:

1. يلاحظ من المثال رقم (2) أن جميع الطرق المستخدمة لتحديد تكلفة المخزون تعطي نفس القيمة لعدد الوحدات المتاحة للبيع (250) وحدة ولتكلفة الوحدات المتاحة للبيع البالغة (1110) دينار.
2. عند تطبيق طريقة المتوسط نجد أن المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة يتغير بعد كل عملية شراء لذلك تسمى بطريقة المتوسط المتحرك في ظل نظام الجرد المستمر.
3. لاحظ أن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = تكلفة البضاعة المباعة + تكلفة المخزون

الطريقة	تكلفة البضاعة المباعة (أ)	تكلفة المخزون (ب)	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع (أ) + (ب)
FIFO	460	650	1110
M.A	482.4	627.6	1110

ويشار هنا إلى أن مردودات المشتريات تعالج في بطاقة الصنف كتخفيض للوارد ومردودات المبيعات كتخفيض للصادر.

12. تقييم المخزون Inventories Valuation

قد يكون من غير الممكن إسترداد تكلفة المخزون إذا أصيب بتلف، أو أصبح متقادماً كلياً أو جزئياً أو تناقصت أسعار بيعه. كما قد لا يكون من الممكن إسترداد تكلفة المخزون إذا زادت التكلفة المقدرة

لإتمام الصنع أو التكلفة المقدرة التي سيتم تكبدها لإتمام البيع. إن تنزيل قيمة المخزون دون التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق ممارسة تتفق ووجهة النظر القائلة بعدم جواز إظهار الأصل بما يزيد عن المبالغ المتوقع تحقيقها من بيعه أو إستخدامه.

عند إعداد القوائم المالية يتطلب هذا المعيار تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق (Net Realizable Value) أيهما أقل، وعند إنخفاض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الإعتراف بالفرق كمصروف هبوط أسعار المخزون ويُعترف به في حساب الأرباح والخسائر.

صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value

صافي القيمة القابلة للتحقيق هي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع المخزون (إذا كان المخزون لم يكتمل تصنيعه بعد) والتكاليف المقدرة والضرورية لإتمام عملية البيع.

يتم تطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق بناءً على كل بند من بنود المخزون، وفي بعض الحالات يمكن تطبيقه على البنود المتشابهة في كل مجموعة، إن من غير المناسب تنزيل المخزون بناءً على تصنيفاته، مثل، البضائع الجاهزة، أو كافة أنواع المخزون في قطاع تشغيلي محددة. أما بالنسبة لمقدم الخدمة فيقوم عادةً بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة مسعرة لوحدها. وعليه تعامل كل خدمة كبند مستقل.

ويجب مراعاة ما يلي:

- في حالة وجود بضاعة متعاقد على بيعها لأطراف خارجية، فيتم الإعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق وذلك بالقدر الذي يتعلق بالكمية المتعاقد على بيعها، أما باقي المخزون فيتم معاملتها كالمخزون العادي. أما في حالة كون الكمية المتعاقد على بيعها تزيد عن كمية المخزون لدى المنشأة، فيتم معالجة هذه الحالة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة.
- لا يتم تخفيض قيمة المواد الخام أو المهمات التي تدخل في تصنيع سلعة ما، إذا كان من المتوقع أن سعر بيع السلعة الجاهزة سيكون بالتكلفة أو أعلى من التكلفة. أما في حالة كون تكلفة البضاعة سيتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقيق لها فيتم في هذه الحالة تنزيل قيمة مخزون المواد الخام بمقدار الإنخفاض في قيمة المواد الخام.
- في حالة الإحتفاظ بالمخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقيق لنهاية الفترة المالية التالية، يتم إعادة تقييم المخزون وفي حالة إرتفاع صافي القيمة القابلة للتحقيق عن القيمة في الفترة السابقة فيتم الإعتراف بالزيادة ويتم زيادة قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقيق الجديدة.

مثال (5)

في 2014/12/31 كان لدى شركة البراء مخزون تكلفته 77000 دينار وبلغ سعر البيع المقدر للبضاعة 70000 دينار وتكاليف البيع المقدرة 2000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، ومقدار خسارة الإنخفاض في المخزون.
2. قيد اليومية لإثبات الإنخفاض في قيمة المخزون.
3. تحديد قيمة مخزون البضاعة التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2014/12/31.

حل مثال (5)

1. صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون = 70000 – 2000 = 68000 دينار.

أما خسارة الإنخفاض في المخزون فتبلغ 9000 دينار (77000 – 68000).

2. قيد اليومية لإثبات الإنخفاض في قيمة البضاعة:

9000		من حـــ/ تكلفة المبيعات أو خسارة إنخفاض البضاعة	2014/12/31
	9000	إلى حـــ/ بضاعة آخر المدة أو مخصص هبوط المخزون	

ويلاحظ أن الإنخفاض في قيمة المخزون والبالغة 9000 دينار يتم لتكلفة المبيعات[1] أو إثباتها في حساب مستقل هو خسارة إنخفاض البضاعة والذي يقفل بقائمة الدخل. علماً ان معيار المحاسبة الدولي رقم (2) لم يحدد الحساب اللازم استخدامه لمعالجة الإنخفاض في قيمة البضاعة.

مثال (6)

في 2014/12/31 كان لدى شركة القدس مخزون مواد خام تكلفته 31000 دينار وتبلغ تكلفة إتمام تصنيعه المقدرة 6000 دينار والتكلفة البيع المقدرة عند إتمام تصنيعه 1000 دينار وسعر البيع المقدر للمخزون عند إتمام تصنيعه 35000 دينار.

المطلوب: تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وقيمة مخزون المواد الخام التي ستظهر في قائمة المركز المالي للشركة في 2014/12/31.

[1] See KPMG,Insights into IFRS , 6th editions, 3.8.440.70

حل مثال (6)

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر – (تكلفة إكمال تصنيع السلعة + التكلفة الضرورية المقدرة لبيع السلعة).

= 35000 – (6000 + 1000) = 28000 دينار.

وبما أن تكلفة المواد الخام 31000 دينار فيجب الإعتراف بخسارة إنخفاض مخزون بمبلغ 3000 دينار (31000–28000)، وبالتالي فإن قيمة مخزون المواد الخام التي ستظهر في قائمة المركز المالي للشركة في 2014/12/31 ستكون 28000 دينار.

مثال (7)

في 2013/12/31 بلغ عدد وحدات المخزون من السلعة (ص) لدى الشركة الشمالية 200 وحدة، وبلغت تكلفة الوحدة 8 دنانير. وكان لدى الشركة عقد لبيع 100 وحدة للعميل ماجد بسعر 7 دنانير دون أن تتحمل الشركة أية مصاريف لإتمام عملية البيع، ويبلغ سعر البيع المقدر للوحدة 7.5 دينار والتكلفة المقدرة لبيع الوحدة 0.300 دينار.

المطلوب: تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وقيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2013/12/31.

حل مثال (7)

صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون = (100 × 7) + [100 × (7.5 – 0.3)]

= 700 + 720 = 1420 دينار.

وبما أن تكلفة المخزون 1600 دينار (200 × 8)، فيكون هناك خسارة إنخفاض في قيمة المخزون تبلغ 180 دينار. أما قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2013/12/31 فتبلغ 1420 دينار والتي تمثل صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون.

13. الإعتراف بالمخزون كمصروف Recognition as an Expense

عندما يباع المخزون يتم الإعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا المخزون كمصروف وبالمقابل يتم الإعتراف بإيرادات بيع المخزون. ويجب الإعتراف بمبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة. أما بالنسبة لعكس أي تخفيض، والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب الإعتراف به

في الفترة التي حصل فيها الإرتفاع (إستعادة التخفيض)، حيث يتم الإعتراف بمبلغ الزيادة كمكاسب عن طريق **تخفيض تكلفة البضاعة المباعة.**

بعض أنواع المخزون يمكن أن تُحمل لحساب أصول أخرى، على سبيل المثال، المخزون المستخدم في تشييد أصول طويلة الأجل من قبل المنشأة. وفي هذه الحالة يتم رسملة تكلفة المخزون على الأصل المستخدم فيه المخزون، ثم يتم الإعتراف بتكلفة ذلك الأصل كمصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

14. متطلبات الإفصاح Disclosure

يتطلب المعيار رقم (2)، المخزون، الإفصاح عما يلي:

- السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس المخزون بما في ذلك طريقة تحديد تكلفة المخزون.
- القيمة الدفترية المسجلة للمخزون وحسب التصنيفات الملائمة للمنشأة.
- القيمة المدرجة (الدفترية) للمخزون المسجلة بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع.
- مقدار المخزون المُعترف به كمصروف خلال الفترة.
- مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون المُعترف به كمصروف خلال الفترة.
- أي مبلغ يمثل إستعادة تخفيض المخزون والذي تم الإعتراف به كتخفيض لمبلغ (المخزون المُعترف به كمصروف) في الفترة التي حصل فيها العكس (إستعادة التخفيض).
- الظروف التي تتطلب عكس (إستعادة) تخفيض قيمة المخزون.
- القيمة الدفترية المسجلة للمخزون المرهون كضمان لإلتزامات على المنشأة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يتم تقييم "مخزون بضاعة آخر المدة" وإظهارها في الميزانية بموجب معايير المحاسبة الدولية كما يلي:

أ- بالتكلفة
ب- بصافي القيمة القابلة للتحقق
ج- بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل
د- بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أكبر

2. فيما يلي بيانات حول مخزون آخر المدة لدى الشركة الكبرى:

الصنف	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق
الأجهزة الكهربائية	10000	8000 دينار
الأدوات المنزلية	15000	20000 دينار

إن مجموع بضاعة آخر المدة ستظهر بالصافي في قائمة المركز المالي كما يلي:

أ- 25000 دينار
ب- 23000 دينار
ج- 30000 دينار
د- 28000 دينار

3. واحدة من التكاليف التالية تعتبر ضمن تكاليف المخزون وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون:

أ- التالف غير العادي
ب- فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن الحصول على المخزون الذي تم شرائه بالعملة الأجنبية
ج- التالف العادي
د- المصاريف البيعية

4. يستخدم سوبرماركت طريقة التجزئة في تقدير قيمة المخزون من البضاعة. توفر لك المعلومات التالية في 2009/12/31 "(بآلاف الدنانير):

البيان	بالتكلفة	بسعر التجزئة
مخزون أول المدة	300	600
قيمة المشتريات	600	900
صافي المبيعات		1200

إن القيمة المقدرة لمخزون آخر المدة:

أ- 180 دينار
ب- 720 دينار
ج- 300 دينار
د- 500 دينار

5. تقوم شركة الحق بتصنيع وبيع المغلفات الورقية، تم تضمين بضاعة المغلفات في مخزون 2013/12/31 بتكلفة 60 دينار لكل رزمة. وخلال التدقيق النهائي، لاحظ المدققون أن سعر البيع اللاحق للمخزون بتاريخ 17 /2014/1 بلغ 52 دينار لكل رزمة. علاوة على ذلك، كشفت الإستفسارات أنه خلال إجراء الجرد الفعلي أدى تسرب الماء إلى إلحاق أضرار بالورق والغراء.

وعليه، أنفقت الشركة في الأسبوع التالي ما مجموعه 10 دنانير لكل رزمة لإصلاح المغلفات وإعادة لصقها. تبلغ صافي القيمة القابلة للتحقق وإنخفاض قيمة (خسائر) المخزون ما يلي:

أ- 42 دينار و 8 دينار على التوالي
ب- 42 دينار و 18 دينار على التوالي
ج- 50 دينار و 18 دينار على التوالي
د- 60 دينار و 10 دينار على التوالي

6. أي من الآتي لا يعتبر طريقة لتحديد تكلفة بضاعة آخر السنة:

أ- الوارد أولاَ صادر أولاَ
ب- المتوسط المرجح
ج- التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل
د- التوزيع المحدد للتكلفة

7. إن المعالجة المحاسبية للتلف غير الطبيعي في المخزون وفقاً لمعيار المحاسبية الدولي رقم (2):

أ- يعتبر ضمن تكلفة المخزون
ب- لا يدخل ضمن تكلفة المخزون
ج- يتم طرحه من تكلفة المخزون في حال الجرد المستمر فقط
د- يعتبر جزء من تكلفة الإنتاج

(الأسئلة من (8 – 10) من أسئلة إمتحانات الـِ JCPA)

8. في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) حول المخزون فإن:

أ- البضاعة تظهر بسعر الكلفة أو السوق أيهما أقل
ب- تشمل كلفة البضاعة كلفة الشراء وكلفة التحويل والتكاليف الأخرى المتعلقة بإعداد البضاعة لوضعها الحالي بما في ذلك فروقات العملة الأجنبية
ج- يتم تحديد الكلفة بطريقة الوارد أولاَ صادر
د- يتم الإعتراف بتنزيل قيمة البضاعة عن

أولاً أو طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً أو على أساس المعدل الموزون | صافي القيمة القابلة للتحقق كمصروف

9. تبيع شركة الهادي بضائعها بربح إجمالي بنسبة 30% من المبيعات. فيما يلي بعض الأرقام المتعلقة بعمليات الشركة خلال الستة شهور المنتهية بتاريخ 2014/6/30:

المبيعات	**200000 دينار**
المخزون أول المدة	**50000 دينار**
المشتريات	**130000 دينار**

بتاريخ 2014/6/30، إحترق جميع المخزون، إن التكلفة المقدرة للمخزون المحترق كانت:

أ- 120000 دينار   ب- 70000 دينار

ج- 40000 دينار   د- 20000 دينار

10.في حالات التضخم لو استخدمت الشركة (س) طريقة متوسط التكلفة المرجح (WA) بدلاً من (FIFO) أي من العبارات التالية خاطئة:

أ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لن تتغير   ب- عدد وحدات المخزون لن تتغير

ج- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ستنخفض   د- مجمل الربح سينخفض

التمرين الثاني:

فيما يلي المعلومات المتعلقة بحركة البضاعة لدى شركة السلاسل خلال شهر تموز /2011:

التاريخ	عدد الوحدات	سعر الوحدة	إجمالي التكلفة
بضاعة أول المدة	100	4	400
7/5	400	6	2400
7/10	200	7	1400
7/16	300	10	3000
7/28	500	12	6000
المجموع	**1500**		**13200**

وعند الجرد يتبين أن هناك 600 وحدة غير مباعة في نهاية شهر تموز 2011.

المطلوب: تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة، وتكلفة المبيعات وفقاً للطرق التالية:

1. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)
2. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO)

3. طريقة المتوسط المرجح (WA)

التمرين الثالث:

تتبع الشركة المهنية نظام الجرد المستمر للمحاسبة عن المخزون وفيما يلي المعلومات المتعلقة بحركة البضاعة خلال شهر نيسان /2012:

- رصيد أول المدة في 2012/4/1 يبلغ 200 وحدة بتكلفة 4 دنانير للوحدة.
- في 2012/4/6 إشترت الشركة 500 وحدة من (محلات الوحدة) على الحساب بسعر 5 دنانير للوحدة.
- في 2012/4/10 ردت الشركة لمحلات الوحدة 100 وحدة لعدم مطابقتها للمواصفات.
- في 2012/4/18 باعت الشركة 150 وحدة بسعر بيع 12 دينار للوحدة نقداً.
- في 2012/4/21 إشترت الشركة 350 وحدة بسعر 8 دنانير للوحدة.
- في 2012/4/24 باعت الشركة 300 وحدة بسعر بيع 15 دينار للوحدة للعميل خليل على الحساب.

المطلوب:

1- إحسب قيمة مبيعات الشركة خلال شهر نيسان /2012.

2- إعداد بطاقة الصنف وإثبات قيود عملية البيع يوم 2012/4/24 في دفاتر الشركة المهنية وفقاً لنظام الجرد المستمر وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).

التمرين الرابع:

بتاريخ 2012/4/16 تعرضت مستودعات شركة الجودة إلى حريق، ويتم إتباع نظام الجرد الدوري لدى المنشأة، وقد توفرت إليك المعلومات التالية:

أ. تم تقدير مخزون بداية الشهر بسعر التكلفة 14000 دينار وبالأسعار السوقية الجارية 21000 دينار.

ب. قدرت قيمة المشتريات خلال الشهر بسعر التكلفة 45000 دينار وبالأسعار الجارية 65000 دينار.

ج. صافي المبيعات خلال الشهر 70000 دينار.

المطلوب: تقدير تكلفة مخزون آخر المدة (نهاية الشهر) بطريقة أسعار التجزئة.

التمرين الخامس:

ظهرت حركة المخزون من البضاعة في شركة الإيمان التجارية خلال العام 2011 والتي تتبع **نظام الجرد الدوري** كما يلي:

التاريخ	البيـــــان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة

1/1	بضاعة أول المدة	150	4 دينار
4/25	مشتريات	250	6 دنانير
8/16	مشتريات	600	8 دنانير
11/21	مشتريات	300	10 دنانير

بلغ عدد الوحدات المباعة خلال العام 900 وحدة، وسعر بيع الوحدة 14 دينار.

أجب عن الفقرات التالية:

أ. يبلغ عدد الوحدات المتاحة للبيع خلال عام 2010 .... وحدة.

ب. تبلغ تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لعام 2010 .... دينار.

ج. تبلغ تكلفة البضاعة المباعة بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لعام 2010 هي .... دينار.

د. إن مجمل الربح لعام 2010 بطريقة المتوسط المرجح يبلغ .... دينار.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	ب	ج	أ	ب	ج	ب	د	ج	ج

إجابة التمرين الثاني:

1. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)

تكلفة مخزون آخر المدة = (500 × 12) + (10×100)

= 7000 دينار.

تكلفة البضاعة المباعة = 13200 − 7000

= 6200 دينار.

2. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO)

تكلفة محزون آخر المدة = (100 × 4) + (6×400) +(7×100)

= 3500 دينار

تكلفة البضاعة المباعة = 13200 –3500

= 9700 دينار.

3. طريقة المتوسط المرجح (WA)

المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة = 13200 ÷ 1500

= 8.8 دينار.

تكلفة مخزون آخر المدة = 600 × 8.8

= 5280 دينار.

تكلفة البضاعة المباعة = 900 × 8.8

= 7920 دينار.

إجابة التمرين الثالث:

1. قيمة مبيعات الشركة خلال شهر نيسان = (12×150) + (15×300)

= 6300 دينار.

2.

بطاقة الصنف باستخدام طريقة FIFO ونظام الجرد المستمر

التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	التكلفة
رصيد 1/1	——	——	——	——	——	——	200	4	800
4/6 شراء	500	5	2500	——	——	——	200 500 700	4 5	800 2500 3300
4/10 مردودات	(100)	5	(500)				200 400 600	4 5	800 2000 2800
4/18 مبيعات				150	4	600	50 400 450	4 5	200 2000 2200
4/21	350	8	2800				50	4	200

شراء							400 350 800	5 8	2000 2800 5000
4/24 مبيعات				50 250 300	4 5	200 1250 1450	150 350 500	5 8	750 2800 3550

قيود عملية البيع يوم 2012/4/24:

4500 من حـــ/ المدينين – خليل (300 × 15)

4500 إلى حـــ/ المبيعات

1450 من حـــ/ تكلفة البضاعة المباعة

1450 إلى حـــ/ بضاعة بالمخازن

إجابة التمرين الرابع:

يتم إحتساب تكلفة مخزون آخر المدة من خلال الجدول التالي:

البيان	بسعر التكلفة	بسعر البيع
مخزون أول المدة	14000	21000
المشتريات خلال المدة	45000	65000
البضاعة المتاحة للبيع خلال الشهر	59000	86000
صافي المبيعات		70000
مخزون آخر المدة		؟؟؟؟؟

وفق الأسعار السوقية الجارية لكل من مخزون أول المدة والمشتريات ومخزون آخر المدة فإن تكلفة المبيعات = مخزون أول المدة + المشتريات – مخزون آخر المدة

70000 = 21000 + 65000 – س ← الأرقام بأسعار البيع

س= **16000** دينار

وبما أن نسبة التكلفة إلى سعر البيع = 59000 / 86000 = 68.6%

قيمة مخزون آخر المدة بسعر التكلفة = 16000 × 68.6%

= 10976 دينار.

إجابة التمرين الخامس:

أ. يبلغ عدد الوحدات المتاحة للبيع خلال عام 2010 ....**1300**.................. وحدة.

ب. تبلغ تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لعام 2010 ....**9900**............ دينار.

ج. تبلغ تكلفة البضاعة المباعة بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لعام 2010 هي ....**7800**......... دينار.

د. إن مجمل الربح لعام 2010 بطريقة المتوسط المرجح يبلغ ....**5746**............ دينار.

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الثامن والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (17)

عقود الإيجار

Leases

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (17): "عقود الإيجار".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (17): "عقود الإيجار".
3. بيان أنواع عقود التأجير وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (17).
4. عرض الشروط الواجب توفرها لتصنيف العقد كعقد إيجار تمويلي أو كعقد تشغيلي.
5. إستعراض الإفصاحات المطلوبة لعقود الإيجار التمويلي.
6. إستعراض الإفصاحات المطلوبة لعقود الإيجار التشغيلي.
7. بيان المعالجة المحاسبية لدى المستأجر والمؤجر لعقود الإيجار التمويلي.
8. بيان المعالجة المحاسبية لدى المستأجر والمؤجر لعقود الإيجار التشغيلي.
9. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (17): "عقود الإيجار".

1. مقدمة

عقد الإيجار هو عبارة عن إتفاق تعاقدي بين طرفين هما المؤجر والمستأجر، ويعطي هذا العقد الحق للمستأجر باستخدام أصل مملوك من قبل المؤجر مثل مباني أو معدات أو غيرها لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل أن يدفع المستأجر إلى المؤجر دفعات، نقدية في الغالب، يتم الإتفاق على قيمتها وتاريخ تسديدها.

وقد إنتشرت عقود التأجير في السنوات الأخيرة بشكل كبير في معظم دول العالم وخاصة أمريكا وأوروبا وذلك للمزايا العديدة التي توفرها للمستأجر والمؤجر مقارنة مع تملك الأصل. ووفقاً للإحصائيات الصادرة عن جمعية تأجير المعدات Equipment Leasing Association (ELA) فإن حجم التأجير التمويلي للمعدات في العالم يتراوح بين 600 – 700 مليار دولار، وأن التأجير التمويلي للمعدات يشكل 27% من حجم الإستثمارات في الأصول الثابتة، وهذه الإحصائيات فقط فيما يتعلق بالتأجير التمويلي للمعدات، وإذا ما أضيف لها التأجير التمويلي للعقارات والذي يتوقع أن يكون كبيراً، فإننا أمام قطاع عمل ضخم ومتنامي للتأجير التمويلي[1]. ولأهمية هذا الموضوع فقد صدر معيار المحاسبة الدولي رقم (17) المعنون "عقود الإيجار" عام 1997 لبيان المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بأنواعها والإفصاحات المتعلقة بها بدفاتر المستأجر والمؤجر.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية والتمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر.

3. نطاق المعيار Scope

ويتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (17) في المحاسبة عن عقود الإيجار بإستثناء ما يلي:

- عقود الإيجار لإكتشاف أو إستخدام الموارد غير المتجددة مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة.
- عقود الترخيص لأفلام الصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والألعاب وبراءات الإختراع وحقوق النشر والتأليف.

ولا ينطبق المعيار كأساس لقياس البنود التالية:

أ- العقارات التي يحتفظ بها المستأجرون بموجب عقود إيجار تمويلي والتي تعتبر ممتلكات إستثمارية (معيار المحاسبة الدولي رقم (40)).

---

[1] Kieso ,Weygandt and Warfield, Intermediate Accounting, IFRS Edition 2011,p 1120

ب- العقارات الإستثمارية التي يتم تأجيرها للغير بعقود الإيجار التشغيلية (معيار المحاسبة الدولي رقم (40)).

ج- الأصول البيولوجية لدى المستأجرون بموجب عقود الإيجار التمويلية (معيار المحاسبة الدولي رقم (41)).

د- الأصول البيولوجية التي يتم تأجيرها للغير من خلال عقود الإيجار التشغيلية (معيار المحاسبة الدولي رقم (41)).

4. التعريفات Definitions

عقد الإيجار Lease

هو إتفاق يقدم المؤجر بموجبه إلى المستأجر حق استخدام أصل لفترة زمنية محددة بموجب العقد مقابل دفعة أو عدة دفعات.

عقد الإيجار التمويلي Finance Lease

هو عقد يتم من خلاله نقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل بشكل جوهري، وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية عند إنتهاء العقد للمستأجر، ويعتبر الأصل ضمن أصول المستأجر.

عقد الإيجار التشغيلي Operating Lease

هو عقد الإيجار الذي لا ينقل كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل للمستأجر، ويظهر الأصل بموجب هذا العقد في دفاتر المؤجر، أي أنه يشمل أي عقد إيجار غير تمويلي.

عقد الإيجار غير القابل للإلغاء Anon Cancellable Lease

هو العقد الذي يمكن إلغاؤه فقط في الحالات التالية:

أ- عند حدوث حدث عارض غير محتمل.

ب- بموافقة المؤجر.

ج- إذا أبرم المستأجر عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل مكافيء له مع نفس المؤجر، أو

د- عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث يعتبر عند بدء عقد الإيجار أن إستمرارية العقد مؤكدة بشكل موثوق.

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار Interest Rate Implicit in the Lease

هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار والذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار والقيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر وأية تكاليف أولية مباشرة للمؤجر.

الإيجار المحتمل Contingent Rent

دفعات الإيجار غير محدد االقيمة، والتي تعتمد على مؤشرات معينة (مثال ذلك نسبة مئوية من المبيعات، حجم الإستعمال، مؤشرات السعر، أسعار الفائدة في السوق).

الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار Minimum Lease Payments

هي دفعات الإيجار التي يجب أن يدفعها المستأجر خلال مدة العقد بإستثناء مبلغ الإيجار المحتمل وتكاليف خدمات الصيانة وغيرها والضرائب التي سيدفعها المؤجر ثم يقوم بإستردادها، وبالنسبة للمستأجر، يشمل أيضاً أية مبالغ للقيمة المتبقية المضمونة التي يضمنها المستأجر للمؤجر عند نهاية العقد سواء كانت القيمة المضمونة من قبل نفس المستأجر أو من قبل طرف مرتبط به.

وبالنسبة للمؤجر، أي مبلغ للقيمة المتبقية التي يضمنها له المستأجر أو طرف مرتبط بالمستأجر أو طرف ثالث آخر عنده القدرة على الوفاء بهذا الضمان مثل شركة التأمين مثلاً.

العمر الإقتصادي Economic Life

هو إما:

- الفترة التي يتوقع خلالها أن يكون الأصل جاهز للإستعمال إقتصادياً من قبل طرف واحد أو أكثر، أو
- عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن ينتجها الأصل من قبل طرف واحد أو أكثر.

العمر الإنتاجي (النافع) Useful Life

هي الفترة المتبقية للأصول والمقدرة من بدء مدة عقد الإيجار، والتي يتوقع خلالها أن يتم إهتلاك المنافع الإقتصادية للأصول.

القيمة المتبقية المضمونة Guaranteed Residual Value

هي القيمة السوقية المتوقعة للأصل في نهاية مدة العقد (وليس بالضرورة في نهاية العمر الإنتاجي).

وإذا ضمن المستأجر مبلغ معين كحد أدنى لقيمة الأصل في نهاية العقد تعتبر هذه القيمة هي القيمة المتبقاة مضمونة وتدخل في إحتساب الحد الأدنى لقيمة عقد الإيجار.

القيمة المتبقية غير المضمونة Unguaranteed Residual Value

هو جزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر (يتم تقديره عند بدء الإيجار) والذي يكون تحقيقه بالنسبة للمؤجر غير مؤكد أو يكون مضموناً من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

5. تصنيف عقود الإيجار Classification of Leases

1.5 يعتبر تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي ركيزة أساسية للمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، ويقوم التصنيف على أساس الحد الذي يتم فيه نقل مخاطر ومنافع الأصل الذي يتم إستئجاره إلى المستأجر أو إحتفاظ المؤجر بتلك المخاطر والمنافع، وتشمل المخاطر التقادم التكنولوجي، وخسارة الطاقة العاطلة، وتتضمن المنافع حقوق بيع الأصل وأرباح زيادة القيمة الرأسمالية له.

2.5 متطلبات تصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي

يتم تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل كبير وجوهري جميع مخاطر ومنافع (Rewards) الملكية إلى المستأجر، وإذا كان غير ذلك فيتم تصنيفه كعقد إيجار تشغيلي. وعند تصنيف عقد إيجار معين يجب النظر إلى جوهر الإتفاقية وليس فقط شكلها القانوني، وبالتالي فإن للحقيقة التجارية أهمية في تحديد نوع العقد، وقد تشير الشروط الواردة في عقد الإيجار أن لدى المنشأة تعرض قليل لمخاطر ومنافع الأصل المستأجر، إلا أن جوهر الإتفاقية قد يدل على غير ذلك.

3.5 شروط رسملة عقد الإيجار

وتشمل الحالات التي تشير عادةً بشكل فردي أو مشترك إلى كون عقد الإيجار هو عقد تمويلي Finance Lease (في حالة توفر أحد الشروط) ما يلي:

أ- إنتقال أو تحويل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.

ب- عندما يحق للمستأجر شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل من قيمته العادلة، أي وجود خيار شراء تحفيزي وعندما يكون من المحتمل ممارسة ذلك الخيار. على سبيل المثال وجود شرط في العقد بأن للمستأجر الحق في شراء الأصل عند إنتهاء العقد بمبلغ يعادل 50% من قيمته العادلة عند إنتهاء العقد.

ج- عندما تغطي مدة العقد الجزء الرئيسي أو الهام من العمر الإقتصادي للأصل، حتى لو لم يتم نقل ملكية الأصل للمستأجر.

د- عندما تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أكبر من أو يساوي القيمة العادلة للأصل المؤجر أي مساوية على الأقل للقيمة العادلة للأصل عند بداية العقد.

ه- عندما تكون الأصول المستأجرة لها طبيعة متخصصة بحيث يمكن للمستأجر فقط إستخدامها على وضعها الحالي ودون تعديلات كبيرة على الأصل.

هناك حالات أخرى يمكن أن توفر مؤشرات بشكل فردي أو مشترك إلى كون عقد الإيجار يمثل عقد إيجار تمويلي ما يلي:

أ. إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر نتيجة إلغاء العقد وبالتالي فإن المخاطر لتحمل خسارة الإلغاء تحولت للمستأجر.

ب. إذا كان المستأجر يتحمل الأرباح أو الخسائر الناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية للأصل.

ج. عندما يكون لدى المستأجر خيار الإستمرار في عقد الإيجار لمدة أخرى (إضافية) بإيجار يقل بدرجة كبيرة عن معدل الإيجار السائد في السوق أي وجود حوافز إعادة الإستئجار، مثل وجود عبارة في الحق تنص على أنه يحق للمستأجر عند إنتهاء العقد إعادة إستئجار الأصل ببدل إيجار يساوي مثلاً 60% من بدلات الإيجار السائدة عند إنتهاء العقد.

4.5 إرشادات حول تصنيف عقود الإيجار

1. يتبين مما سبق الحاجة إلى ممارسة درجة كبيرة من الإجتهاد في تصنيف عقود الإيجار، وقد يتم مواجهة حالات يصعب تحديد نوع عقد الإيجار هل هو تمويلي أو تشغيلي، ولكن في كل الحالات يتم التركيز على جوهر عقد الإيجار وليس الشكل القانوني[2] له، وفي جميع الحالات يجب تحليل جوهر المعاملة وفهمها بشكل صحيح، **ويتم التركيز هنا على المخاطر التي تبقى بحوزة المؤجر أكثر من التركيز على منافع ملكية الأصل**، وإذا كانت المخاطر التي قد يتحملها المؤجر قليلة أو غير موجودة، فإنه من المحتمل أن يصنف العقد كعقد إيجار تمويلي، وإذا كان المؤجر يتحمل المخاطر المتعلقة بتذبذب السعر السوقي للأصل أو المخاطر المتعلقة بإستخدام الأصل فإن عقد الإيجار يصنف كعقد إيجار تشغيلي.

مثال (1)

إذا كان هناك خيار للمستأجر بإعادة إستئجار الأصل في نهاية عقد الإيجار على أساس معدلات الإيجار السائدة في السوق عند إنتهاء مدة العقد.

المطلوب: كيف سيتم تصنيف عقد الإيجار؟

حل مثال (1)

سيتم تصنيفه كعقد إيجار تشغيلي وليس تمويلي نظراً لعدم انتقال مخاطر ومنافع الأصل للمستأجر، ولا يوجد خيار إعادة الإستئجار التحفيزي.

2. يتم إجراء عمليات تصنيف عقود الإيجار إلى تمويلي أو تشغيلي في بداية العقد، وتكون بداية العقد هي تاريخ الإتفاقية أو تاريخ إلتزام الأطراف بالشروط الرئيسية لعقد الإيجار أيهما أسبق.

[2] بموجب التفسير رقم (27) "تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير". المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجلس معايير المحاسبة الدولية، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2013، ص1331أ.

وإذا تم تغيير شروط عقد الإيجار لاحقاً إلى درجة يصبح فيها لعقد الإيجار تصنيف مختلف من بدايته يتم معاملة ذلك على أنه قد تم الدخول في عقد إيجار جديد.

3. لا تعتبر التغيرات في التقديرات مثل القيمة المتبقية للأصل أو التغيرات في تقديرات العمر الإنتاجي للأصل أو عدم وفاء المستأجر بشروط العقد تغيرات موجبة لتغير تصنيف عقد الإيجار للأغراض المحاسبية، أي إذا أخل المستأجر بشروط عقد الإيجار التمويلي لا يتم إعادة تصنيفه إلى عقد إيجار تمويلي، حيث يتم عندها إلغاء العقد بين المؤجر والمستأجر ما لم يتفق الطرفان على إتفاق أو ترتيب آخر.
4. يتم تصنيف عقود إيجار الأراضي –إذا لم يتضمن عقد الإيجار إنتقال الملكية للمستأجر– كعقود إيجار تشغيلية، نظراً لكون الأرض لها عمر إقتصادي غير محدد، وإذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر، فإنه لا يتم نقل مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري، ويتم إبرام عقد إيجار تشغيلي للأرض.
5. عند إبرام إتفاقيات إيجار لأراضي ومباني معاً يتم معاملة عقود إيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل، وإذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر يتم تصنيف عقد إيجار الأرض كعقد إيجار تشغيلي نظراً كون الأرض لها عمر إقتصادي غير محدد، ويكون عقد إيجار المبنى هو عقد إيجار تمويلي.
6. عند وجود عقد إيجار مشترك لأراضي ومباني يتم توزيع الحد الأدنى من دفعات الإيجار بين عنصري الأراضي والمباني بنسبة وتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص العقارات المؤجرة في بداية عقد الإيجار، وإذا لم يكن من الممكن إجراء التوزيع بشكل موثوق، يتم معاملة العقدين على أنهما عقود إيجار تمويلية أو تشغيلية، وفق التصنيف الذي يتبعه العقد بشكل أكثر وضوحاً.
7. عند وجود عقد إيجار للأراضي والمباني والذي يكون فيه المبلغ الذي يتم الإعتراف به بشكل إبتدائي لعنصر الأرض غير مهم، يجوز معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار، حيث يتم تصنيفها معاً كوحدة واحدة كعقد تشغيلي أو تمويلي وفق شروط العقد. ويتم إعتبار العمر الإنتاجي أو الإقتصادي للمباني على أنه العمر الإقتصادي لكامل الأصل المؤجر.
8. بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40) يمكن تصنيف حصص الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي كممتلكات إستثمارية ويتم محاسبة هذه الحصص بإعتبارها عقد إيجار تمويلي فإذا صنف المستأجر الأراضي والمباني المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي كممتلكات إستثمارية عقارية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40) يتم إستخدام

نموذج القيمة العادلة للأصل المُعترف به ممثلاً هنا بحصص الإيجار التي يتم رسملتها كأصل والتي تمثل حقوق بيد المستأجر.

6. عقود الإيجار في القوائم المالية للمستأجرين
Leases in the Financial Statements of Lessees

1.6 عقود الإيجار التمويلية Finance Leases

أ- عند بداية مدة عقد الإيجار يعترف المستأجر بعقود الإيجار التمويلية على أنها أصول وإلتزامات في قائمة المركز المالي بمبلغ يساوي القيمة العادلة للأصل المستأجر أو بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أيهما أقل. ويكون معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة الحالية هو سعر الفائدة الضمني إذا كان من الممكن تحديده عملياً. وإذا لم يكن ذلك ممكناً يُستخدم معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي للمستأجر. ويتم إضافة أية تكاليف مباشرة أولية خاصة بالمستأجر إلى المبلغ المُعترف به كأصل.

ب- يتم محاسبة وعرض العمليات والأحداث حسب جوهرها وحقيقتها المالية وليس وفق شكلها القانوني فقط وذلك تطبيقاً لخاصية **الجوهر فوق الشكل للمعلومات المحاسبية**، وفي عقود التأجير التمويلي يحتفظ المؤجر بالملكية القانونية في حين يظهر الأصل ويرسمل في دفاتر المستأجر. ففي حالة عقود الإيجار التمويلي يشير الجوهر والحقيقة المالية إلى أن المستأجر يحصل على المنافع الإقتصادية من إستعمال الأصل المستأجر خلال عمره الإنتاجي مقابل إلتزامه بدفع مبلغ مقابل ذلك الحق مساوٍ تقريباً للقيمة العادلة للأصل ومصروف التمويل المتعلق به.

ج- القياس اللاحق Subsequent Measurement

ج/1 يجب تقسيم دفعات الإيجار بين تكلفة التمويل وتخفيض الإلتزام القائم، كما يجب أن توزع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار لإنتاج سعر فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من المطلوب لكل فترة.

ج/2 يجب إحتساب إهتلاك الأصل في دفاتر المستأجر على مدار عمره الإنتاجي النافع بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) ومعيار رقم (38)، باستخدام معدلات إهتلاك لأصول مماثلة يملكها المستأجر، وإذا لم يكن هناك موثوقية بإنتقال ملكية الأصل إلى المستأجر يجب عندها إهتلاك الأصل بإستخدام مدة العقد أو العمر الإنتاجي أيهما **أقل**.

وبالتالي فإن عقد الإيجار التمويلي سيترتب عليه نشوء مصروف إهتلاك الأصول المستأجرة وكذلك مصاريف تمويل لكل فترة محاسبية خلال مدة العقد في دفاتر المستأجر.

ج/3 من أجل تحديد ما إذا كان أصل مؤجر قد انخفضت قيمته، يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "إنخفاض قيمة الأصول".

2.6 عقود الإيجار التشغيلية Operating Leases

أ. يتم الإعتراف بدفعات الإيجار (بإستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة) بموجب عقود الإيجار التشغيلية كمصروف على أساس القسط الثابت خلال مدة الإيجار، إلاّ إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم.

ب. بموجب تفسير لجنة معايير المحاسبة الدولية رقم (15) **SIC-15 Operating Leases— Incentives** يتم الإعتراف بالحوافز التي يمنحها المؤجر للمستأجر في عقود الإيجار التشغيلية على مدار مدة العقد. وتتخذ الحوافز للدخول في عقود الإيجار التشغيلية شكل دفعات مقدمة أو فترات يُعفى فيها المستأجر من دفع إيجارات أو تحمل المؤجر لتكاليف تخص المستأجر مثل (تكاليف تغيير الموقع وتحسينات الحيـــازة الإيجارية والتكاليف المتعلقة بإلتزام إيجار قائم سابقاً على المستأجر). ويجب الإعتراف بهذه الحوافز بشكل ملائم خلال مدة العقد منذ بدايته، لذلك فإن الفترة التي يعفى فيها المستأجر من الإيجارات يتم تحميلها بمصروف الإيجار بعد توزيع إجمالي أعباء الإيجار الإجمالية المدفوعة على السنوات التي تغطيها مدة الإيجار الكلية، أي أن الإعفاء يؤدي إلى تخفيض الإيجار السنوي لجميع السنوات.

مثال (2)[3]

بفرض أن المؤجر في ظل إيجار تشغيلي ورغبته في تحفيز المستأجر بقبول العقد فإنه أعفى المستأجر من دفع إيجار العام الأول من العقد البالغة مدته 5 سنوات، وتبلغ الأجرة السنوية 6000 دينار تدفع نهاية كل سنة، وكما تحمل المؤجر مبلغ 1000 دينار تمثل تكاليف تغيير الموقع (موقع المستأجر) والتي يجب أن يتحملها المستأجر عند بدء العقد.

المطلوب: ما هو مصروف الإيجار السنوي الذي سيظهر في قائمة الدخل للمستأجر، وإيراد الإيجار لدى المؤجر؟

حل مثال (2)

قسط الإيجار السنوي لدى كل من المؤجر والمستأجر يبلغ:

[3] أنظر مثال رقم (1) "مثال تطبيقي على التفسير رقم (15)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجلس معايير المحاسبة الدولية، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2013، ص 2047 ب.

(6000 × 4) − 1000 = 23000 دينار ÷ 5 سنة
= 4600 دينار.

ويقوم المستأجر في بداية السنة الأولى بإثبات القيد التالي:

1000 4600	 5600	من حـــ/ مصروف تغيير موقع الشركة حـــ/ مصروف الإيجار إلى حـــ/ إيجار مستحق الدفع

وفي نهاية كل سنة من السنوات الثانية إلى الخامسة وعند دفع الإيجار سيتم إعداد القيد التالي:

1400 4600	 6000	من حـــ/ إيجار مستحق الدفع (5600 ÷ 4) حـــ/ مصروف الإيجار إلى حـــ/ النقدية

يلاحظ أن مصروف الإيجار متساوي لكل السنوات 4600 دينار.

مثال (3)

في 1/7/ 2013 أبرمت شركة المجد عقد إيجار مبنى ولا يتضمن العقد نقل ملكية الأرض بلغت القيمة العادلة للأرض التي مقام عليها المبنى 50 مليون دينار وقيمة المبنى 20 مليون دينار، وتبلغ إيجارات العقد السنوية ما قيمته 4.5 مليون دينار للأرض و1.5 مليون دينار للمباني.

وقد قامت الشركة بتخصيص مدفوعات الإيجار على أساس قيمتها العادلة النسبية في بداية عقد الإيجار. تبلغ مدة عقد الإيجار 30 سنة.

بلغت صافي القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار في 2013/7/1 ما قيمته 35 مليون دينار للأرض و21 مليون دينار للمباني ويتم إهتلاك المباني على أساس القسط الثابت.

المطلوب: كيف يتوجب على شركة المجد معالجة هذا العقد بموجب معيار المحاسبة الدولي (17)؟

حل مثال (3)

1. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (17) أن تتم مراجعة شروط العقد وتحديد مدى نقل مخاطر ومنافع ملكية الأصل المستأجر، وإذا تم تحويل مخاطر ومنافع الملكية بشكل جوهري إلى المستأجر، يعتبر العقد هو عقد إيجار تمويلي.
2. ويتطلب المعيار أن تتم معاملة الأرض والمباني بشكل منفصل، ويعتبر عقد إيجار الأرض في العادة عقد إيجار تشغيلي ما لم تنتقل الملكية إلى المستأجر وفي هذا المثال لا تنتقل الملكية.

3. بالنسبة للمباني القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار أكبر من القيمة العادلة للمباني ويشير هذا المبلغ إلى أن المستأجر كما لو أنه يشتري المبنى فعلياً. ولهذا فإنه يعتبر عقد إيجار تمويلي.

مثال (4)

أبرمت شركة الصقر عقد إيجار تمويلي لإستئجار معدات من شركة أخرى، تبلغ القيمة العادلة للمعدات 90000 دينار. ويستحق دفع الإيجارات شهرياً ومدة العقد 7 سنوات، وتبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار في بداية العقد 83000 دينار، وتقدر القيمة المتبقية غير المضمونة للمعدات بمبلغ 15000.

المطلوب: ما هو المبلغ الذي سيتم به إثبات إلتزام عقد الإيجار في سجلات المستأجر في بداية العقد؟

حل مثال (4)

ستقوم شركة الصقر بإثبات العقد عند إبرام العقد بمبلغ 83000 ألف دينار وهي القيمة الأقل. حيث يتطلب المعيار (17) رسملة عقد الإيجار بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما أقل. وسيمثل الفرق بين مبلغ الحد الأدنى لدفعات الإيجار والقيمة العادلة البالغ 7000 دينار القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة للأصل البالغة (15000 دينار). وستقوم شركة الوفاء بإعداد القيد التالي:

83000		من حـــ/ أصول (معدات) مستأجرة
	83000	إلى حـــ/ إلتزامات عن أصول مستاجرة

مثال (5)

في 2009/1/1 استأجرت محلات عمان أجهزة من شركة الدوحة، وكانت الأجهزة قد اشتريت من قبل شركة الدوحة في 2009/1/1 بمبلغ7461 دينار. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

3 سنوات	مدة العقد
3.5 سنة	العمر الإنتاجي المقدر للآلات وبدون قيمة متبقية
3000 دينار	قيمة الدفعة السنوية من المستأجر إلى المؤجر تدفع نهاية كل سنة
7461 دينار	القيمة العادلة للآلات عند توقيع عقد التأجير
500 دينار	دفعة سنوية تدفع من قبل المستأجر للمؤجر عن مصاريف تأمين وصيانة
%10	معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي ومعدل الفائدة الضمني

حل مثال (5)

يصنف هذا العقد تمويلي نظراً لأن مدة العقد تغطي الجزء الرئيس من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد، فمدة العقد تشكل 86% تقريباً (3÷ 3.5) من العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

وبما أن العقد تمويلي فيتم إيجاد **القيمة الحالية** لكل من **الدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر** وباستخدام معدل خصم 10% وذلك نظراً لأن معدل الفائدة الضمني معروف للمستأجر ومساوي لمعدل الفائدة على الإقتراض الإضافي.

القيمة الحالية = 3000 × 2.487[4] = 7461 دينار.

وبما أن القيمة الحالية للدفعات (7461 دينار) مساوية للقيمة العادلة للأجهزة (7461 دينار)، فيتم إثبات الأجهزة بدفاتر المستأجر بقيمة 7461 دينار. ولغايات تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد إلتزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الإستئجار رقم (1) أدناه.

الجدول رقم (1)
تفاصيل قيمة دفعات عقد الإستئجار

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة[5]	قيمة الإلتزامات المسددة[6]	رصيد الإلتزامات غير المسدد[7]
2009/1/1				7461
2009/12/31	3000	746	2254	5207
2010/12/31	3000	521	2479	2728
2011/12/31	3000	272	2728	0
المجموع	**9000**	**1539**	**7461**	

القيود المحاسبية في دفاتر الشركة المستأجرة (محلات عمان):

– **قيد إثبات استئجار الأجهزة:**

7461		من حـــ/ أجهزة مستأجر	2009/1/1
	7461	إلى حـــ/ إلتزامات عقود إيجار	

[4] معامل القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها دينار واحد، مستخرجة من الجدول المرفق نهاية هذا الفصل.

[5] مصروف الفائدة = رصيد الإلتزامات في بداية السنة × 10%، فمصروف فائدة السنة الأولى = 7461 × 10% = 746 دينار، أما مصروف الفائدة للسنة الثانية فيساوي 5207 × 10% = 521 دينار.

[6] قيمة الإلتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية – مصروف الفائدة.

[7] رصيد الإلتزامات غير المسددة = رصيد الإلتزامات غير المسددة في الفترة السابقة – قيمة الإلتزامات المسددة في الفترة الحالية.

– **قيد إثبات الدفعة الأولى:**

2254 746 500	 3500	من حـــ/ إلتزامات عقود إيجار حـــ/ مصروف الفائدة حـــ/ مصروف تأمين وصيانة إلى حـــ/ النقدية	2009/12/31

يلاحظ من القيد أعلاه أن مجموع المبالغ المدفوعة للمؤجر هي 3500 منها 500 دينار تدفع للمؤجر ليقوم بعملية التأمين والصيانة للأجهزة وهي تمثل مصروف بالنسبة للمستأجر، أما باقي المبلغ المدفوع فقد تم توزيعه بين مصروف الفائدة وبين تسديد لجزء من إلتزامات عقود الإستئجار.

– **قيد إثبات مصروف إهتلاك السنة الأولى 2009:**

2487	 2487	من حـــ/ مصروف إهتلاك أجهزة مستأجرة إلى حـــ/ مجمع إهتلاك أجهزة مستأجرة	2009/12/31

مصروف الإهتلاك السنوي = (7461 ÷ 3) = 2487 دينار.

ملاحظة:

– تظهر إلتزامات عقود الإستئجار في ميزانية المستأجر موزعة بين المطلوبات المتداولة والمطلوبات غير المتداولة، حيث يصنف القسط الواجب السداد خلال السنة التالية كمطلوبات متداولة وباقي الأقساط ضمن المطلوبات غير المتداولة. وعليه تظهر إلتزامات عقود الإستئجار في ميزانية 2009/12/31 على النحو التالي:

قائمة المركز المالي كما في 2009/12/31 (بعد إثبات دفع الدفعة الأولى)			
			مطلوبات متداولة:
		2479	إلتزامات عقود إيجار
			مطلوبات غير متداولة:
		2728	إلتزامات عقود إيجار

– **قيد إثبات الدفعة الثانية:**

 2479 521 500	 3500	من مذكورين حـــ/ إلتزامات عقود إيجار حـــ/ مصروف الفائدة حـــ/ مصروف تأمين وصيانة إلى حـــ/ النقدية	2010/12/31

- **قيد إثبات مصروف إهتلاك السنة الثانية 2010:**

2487		من حــ/ مصروف إهتلاك أجهزة مستأجرة	2010/12/31
	2487	إلى حــ/ مجمع إهتلاك أجهزة مستأجرة	

- **قيد إثبات الدفعة الثالثة:**

2728		من حــ/ إلتزامات عقود إستئجار	2011/12/31
272		حــ/ مصروف الفائدة	
500		حــ/ مصروف تأمين وصيانة	
	3500	إلى حــ/ النقدية	

- **قيد إثبات مصروف إهتلاك السنة الثالثة 2011:**

2487		من حــ/ مصروف إهتلاك آلات مستأجرة	2011/12/31
	2487	إلى حــ/ مجمع إهتلاك آلات مستأجرة	

- **قيد إثبات إعادة الآلات إلى المؤجر في نهاية مدة العقد:**

في نهاية مدة العقد والبالغة 3 سنوات، يتم إعادة الأجهزة إلى المؤجر، وبالتالي يتم إقفال جميع الحسابات المتعلقة بالأصل المستأجر وذلك بموجب القيد التالي:

7461		من حــ/ مجمع إهتلاك أجهزة مستأجرة	2012/1/1
	7461	إلى حــ/ أجهزة مستأجرة	

أما في حالة شراء الأجهزة في نهاية مدة العقد من المؤجر، فيتم إثبات ذلك بتحويل الأصل ومجمع إهتلاكه إلى أصل مملوك ويتم إثبات المبلغ المدفوع للمؤجر وتحميله على حساب الأصل. فعلى إفتراض أنه تم شراء الآلات من المؤجر في نهاية الــ 3 سنوات بقيمة 1000 دينار، يتم في هذه الحالة إثبات القيود التالية:

7461		من حــ/ مجمع إهتلاك أجهزة مستأجرة	2012/1/1
	7461	حــ/ مجمع إهتلاك الأجهزة	
7461		من حــ/ الأجهزة	
1000		من حــ/ الأجهزة	
	1000	إلى حــ/ النقدية	

7. عقود الإيجار في القوائم المالية للمؤجر
Leases in the Financial Statements of Lessor

1.7 عقود الإيجار التمويلية لدى المؤجر Finance Leases

أ- يجب على المؤجرين الإعتراف بالأصول المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التمويلي كذمم مدينة بمقدار صافي الإستثمار في عقد الإيجار ويمثل إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار وأية قيمة متبقية غير مضمونة (إجمالي الإستثمار) ويتم خصمها بمعدل الخصم الضمني.

ب-وعقود الإيجار بالنسبة للمؤجر قد تكون عقود منتهية بالتملك Sales-type Leases وهي عادةً للمؤجرين الذين يصنعون أو يتاجرون بالسلع، وهنا يمكن لهم تحقيق أرباح بيع أيضاً من الأصل المؤجر حيث يتم تأجير الأصل مقابل دفعات إيجار ذات قيمة حالية أكبر من تكلفة الأصل (القيمة الدفترية للأصل). أما النوع الآخر فهي عقود التأجير التمويلي المباشر Direct-fainancing Lease والتي تقوم بها البنوك عادةً حيث يكون الهدف الحصول على إيراد فوائد التأجير فقط وبالتالي فإن القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار تكون مساوية للقيمة العادلة للأصل ولا يوجد ربح أو خسارة من نقل الأصل للمستأجر وهي الحالة التي سيتم التطرق لها في هذا الفصل.

ج-كثيراً ما يتحمل المؤجرون عند التفاوض والترتيب لعقد إيجار تكاليف مباشرة أولية مثل العمولات والرسوم القانونية، والتكاليف الداخلية المنسوب مباشرة إلى التفاوض وترتيب عقد إيجار. ولا تشمل هذه التكاليف المصاريف غير المباشرة العامة مثل تلك التي يتم تكبدها من قبل فريق المبيعات والتسويق. بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية غير تلك التي ترتبط بالمؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار، يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية في القياس الأولي للذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي وتخفيض مبلغ الدخل المُعترف به خلال مدة عقد الإيجار. ويتم تحديد سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة يتم فيها تضمين التكاليف المباشرة الأولية تلقائياً في الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي.

د- القياس اللاحق Subsequent Measurement

د/1- بعد الإعتراف الأولي يتم الإعتراف بالدخل التمويلي على أساس نمط يعكس معدل العائد على صافي الإستثمار في عقد الإيجار لدى المؤجر ويتم توزيع المقبوضات بموجب عقد الإيجار التمويلي على إجمالي الإستثمار كتخفيض في الجانب الدائن وعلى عنصر الدخل التمويلي.

د/2- يجب على المؤجرين سواء كانوا صناع أو تجار الإعتراف بالربح أو الخسارة في الدخل للفترة حسب السياسة التي يتبعها المشروع للمبيعات المباشرة، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي يجب أن يقتصر ربح البيع على الربح الذي ينطبق لو أنه تم تقاضي سعر

فائدة تجاري. يتم الإعتراف بالتكلفة التي يتكبدها المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار فيما يتعلق بمفاوضة وتنظيم عقد الإيجار كمصروف عند تحقيق ربح البيع.

2.7 عقود الإيجار التشغيلية لدى المؤجر Operating Leases

أ. يقوم المؤجر بعرض الأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلية في القوائم المالية وفقاً لطبيعة الأصل، مثل مصانع، ومعدات وهكذا.

ب. يجب الإعتراف بدخل الإيجار الناتج عن عقود الإيجار التشغيلية في بيان الدخل على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد، ويجب أن يتم تعديل إيراد الإيجار بمقدار الحوافز التي تم منحها للمستأجر أنظر الفقرة 2/6/ب آنفاً.

ج. يتم قيد مصروف الإهتلاك للأصول المؤجرة وتستخدم طرق الإهتلاك التي تطبق على الأصول المشابهة للأصول المؤجرة.

د. تعالج مصاريف تجهيز وإبرام عقد الإيجار التشغيلي إما بتأجيلها وتوزيعها خلال مدة العقد بما يتناسب مع إيرادات الإيجار المُعترف به أو يتم الإعتراف بها مباشرة كمصروف في بيان الدخل في الفترة التي يتم فيها تكبد المصروف.

مثال (6)

باستخدام المعلومات الواردة في المثال رقم (5) السابق.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد أعلاه في دفاتر المؤجر.

حل مثال (6)

ولغايات تحديد مبلغ إيراد الفائدة والجزء المتعلق بتسديد أصل الذمم المدينة المستحقة على المستأجر، تم إعداد جدول دفعات عقد التأجير رقم (2) أدناه.

الجدول رقم (2)
تفاصيل قيمة دفعات عقد التأجير

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	إيراد الفائدة[8]	قيمة الذمم المحصلة[9]	رصيد الذمم غير المحصلة[10]

[8] إيراد الفائدة = رصيد الذمم في بداية السنة × 10%، فايراد فائدة السنة الأولى = 7461 × 10% = 746 دينار، أما إيراد الفائدة للسنة الثانية فيساوي 5207 × 10% = 521 دينار.

[9] قيمة الذمم المحصلة = قيمة الدفعة السنوية – إيراد الفائدة.

[10] رصيد الذمم غير المسددة = رصيد الذمم غير المسددة في الفترة السابقة – قيمة الذمم المحصلة في الفترة الحالية.

2009/1/1				7461
2009/12/31	3000	746	2254	5207
2010/12/31	3000	521	2479	2728
2011/12/31	3000	272	2728	0
المجموع	**9000**	**1539**	**7461**	

القيود المحاسبية في دفاتر الشركة المؤجرة (شركة الدوحة)

- **قيد شراء الأجهزة:**

7461		من حـــ/ الأجهزة	2009/1/1
	7461	إلى حـــ/ النقدية	

- **قيد إثبات تأجير الأجهزة:**

7461		من حـــ/ مديني عقود تأجير	2009/1/1
	7461	إلى حـــ/ الأجهزة	

- **قيد إثبات إستلام الدفعة الأولى:**

3500		من حـــ/ النقدية	2009/12/31
		إلى مذكورين	
	746	حـــ/ إيراد الفائدة	
	2254	حـــ/ مديني عقود تأجير	
	500	حـــ/ مصروف تأمين وصيانة[11]	

- **قيد إثبات استلام الدفعة الثانية:**

3500		من حـــ/ النقدية	2010/12/31
		إلى مذكورين	
	521	إلى حـــ/ إيراد الفائدة	
	2479	حـــ/ مديني عقود تأجير	
	500	حـــ/ مصروف تأمين وصيانة	

[11] يكون المستأجر قد دفع مصروف تأمين وصيانة نيابة عن المستأجر، ثم يقوم بتحصيلها مع دفعة الإيجار من المستأجر.

- **قيد إثبات استلام الدفعة الثالثة:**

3500		من حــ/ النقدية	2011/12/31
		إلى مذكورين	
	272	حــ/ إيراد الفائدة	
	2728	حــ/ مديني عقود تأجير	
	500	حــ/ مصروف تأمين وصيانة	

- **قيد إثبات إسترجاع الأجهزة من المستأجر في نهاية مدة العقد:**

يثبت المؤجر قيد إسترجاع الآلات على النحو التالي:

7461		من حــ/ الأجهزة	2012/1/1
	7461	إلى حــ/ مجمع إهتلاك الأجهزة	

مثال (7)

في 2010/1/1 إستأجرت شركة الوحدة آلة من المؤسسة الدولية، وتبلغ دفعة الإيجار السنوية 8000 دينار يستحق دفعها نهاية كل سنة، وتبلغ القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر للأصل بعد فترة العقد البالغة 3 سنوات 1000 دينار. كما أن سعر الفائدة الوارد ضمناً في العقد هو 10% . ويبلغ عمر الآلة الإنتاجي 3 سنوات. علماً بأن القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار مساوية للقيمة العادلة للأصل عند بدء عقد الإيجار.

المطلوب: بيّن كيف ستتم المحاسبة عن هذا العقد في سجلات المستأجر.

حل مثال (7)

بما أن مدة العقد البالغة 3 سنوات تغطي كامل العمر الإنتاجي للأصل فإن العقد إستوفى شروط الرسملة، وسيتم معالجته محاسبياً بإعتباره عقد إيجار تمويلي:

والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل:

القيمة الحالية للإيجارات = 8000 × 2,487 [13] = 19896 دينار

القيمة الحالية للقيمة المتبقاة المضمونة = 1000 × 0.751[13] = 751 دينار

القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار 20647 دينار

---

[12] معامل القيمة الحالية لمبلغ دينار واحد، مستخرج من الجدول المرفق نهاية هذا الفصل.

[13] معامل القيمة الحالية لمبلغ دينار واحد، مستخرج من الجدول المرفق نهاية هذا الفصل.

وسيتم تسجيل القيد التالي بتاريخ بداية تنفيذ العقد في دفاتر المستأجر (شركة المجد):

20647		من حـــ/ الآلات المستأجرة	2010/1/1
	20647	إلى حـــ/ إلتزامات عن عقود إيجار تمويلي	

التاريخ	الإيجارات السنوية (أ)	تكلفة التمويل (الفوائد على رصيد الإلتزام) (ب)	التخفيض لرصيد الإلتزام ج= (أ)-(ب)	إلتزامات عن عقود إيجار (رصيد الإلتزام – ج)
2010/1/1	ـــــ	ـــــــ	ـــــــ	20647
2010/12/31	8000	2065	5935	14712
2011/12/31	8000	1471	6529	8183
2012/12/31	8000	818	7182	1000*

* تمثل القيمة المتبقية المضمونة للآلة من قبل المستأجر.

قيود اليومية لدفعات الإيجار:

2010/12/31	2011/12/31	2012/12/31	
2065	1471	818	من حـــ/ مصروف التمويل (الفائدة)
5935	6529	7182	حـــ/ إلتزامات عن عقود إيجار
8000	8000	8000	إلى حـــ/ النقدية

إهتلاك الأصول المستأجرة، يتم الإهلاك باستخدام طريقة الإهتلاك المستخدمة للأصول الأخرى المماثلة لدى الشركة (المستأجر) وكما يلي:

مصروف الإهتلاك السنوي = (القيمة الدفترية للأصل في بداية تنفيذ العقد – القيمة المتبقاة المضمونة) / مدة العقد

$$= \frac{20647 - 1000}{3}$$

= 6549 دينار

وسيتم إثباته سنوياً في نهاية الأعوام الثلاثة من عمر العقد كما يلي:

6549		من حـــ/ مصروف الإهتلاك	12/31
	6549	إلى حـــ/ مجمع إهتلاك الآلات المستأجرة	

ويشار هنا إلى أن القيمة المتبقاة المضمونة لا تستبعد عند إحتساب مصروف الإهتلاك إلا إذا كانت مضمونة من قبل المستأجر لصالح المؤجر.

وبإفتراض أن القيمة السوقية العادلة للآلات عند انتهاء مدة العقد أكبر من القيمة المتبقاة المضمونة من قبل المستأجر يتم إعادة الأصل للمؤجر، وعندها يتم إثبات القيد التالي:

19647 1000	 20647	من حـــ/ مجمع إهتلاك الآلات حـــ/ إلتزامات عن عقود إيجار إلى حـــ/ الآلات المستأجرة	2012/12/31

8. عمليات البيع وإعادة الإستئجار Sale and Leaseback Transactions

تمثل عملية (البيع وإعادة الإستئجار) قيام المنشاة المالكة للأصل ببيعه إلى أحد الممولين ومن ثم تقوم المنشأة المالكة للأصل بإعادة إستئجاره من ذلك الممول، ويجب تحليل ما إذا كان إعادة الإستئجار هو عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي.

أ. إذا ما كان العقد **عقد إيجار تمويلي** يجب على المستأجر تأجيل الإعتراف بأية أرباح تنتج عن بيع الأصل المراد إعادة إستئجاره على مدار مدة العقد، وتنتج مثل تلك الأرباح عند زيادة سعر البيع عن المبلغ المرحل (القيمة الدفترية للأصل). حيث يمثل تصنيف عملية إعادة الإستئجار كعقد إيجار تمويلي وسيلة تمويل يقوم المؤجر من خلالها بتمويل المستأجر بعد نقل ملكية الأصل إلى المؤجر حيث يعتبر الأصل كضمان.

ب. أما إذا كان عقد إعادة الإستئجار قد إنطبقت عليه شروط **عقد الإيجار التشغيلي** فإن عملية البيع وإعادة الإستئجار قد تتم وفق واحدة مما يلي:

- بيع الأصل على أساس القيمة العادلة له، وعندها يتم الإعتراف بأرباح أو خسائر بيع الأصل مباشرة في قائمة دخل البائع (المستأجر للأصل فيما بعد).
- إذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة للأصل فإنه يجب الإعتراف بأي ربح أو خسارة فوراً، بإستثناء إذا تم تعويض خسارة البيع بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من دفعات الإيجار السائدة في السوق عندها يتم تأجيل الإعتراف بالخسارة وإطفائها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع إستخدام الأصل خلالها.
- إذا كان سعر البيع أكبر من القيمة العادلة للأصل، فإنه يجب تأجيل وإطفاء الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع إستخدام الأصل خلالها.

– إذا كانت القيم العادلة عند البيع وعملية إعادة الإستئجار أقل من القيمة المرحلة (الدفترية) للأصل فإنه يجب الإعتراف فوراً بالخسارة كما يلي:

خسارة بيع الأصل = القيمة المرحلة (الدفترية) للأصل – القيمة العادلة للأصل

مثال (8)

قامت الشركة (س) ببيع عقار معين إلى الشركة (ص) وهي شركة تابعة مملوكة بنسبة 100% وقامت الشركة (س) بإعادة إستئجار العقار لمدة 5 سنوات، إن العمر الإنتاجي المتبقي للعقار هو 15 سنة. وكان سعر بيع العقار 75000 دينار وهو أقل من قيمته الدفترية وقيمته السوقية البالغة 100000 دينار.

وكانت قيمة الإيجار الواردة في العقد مساوية لمعدلات الإيجار السائدة في السوق، ولا يحق للمنشأة (س) أن تقوم بشراء العقار من جديد.

المطلوب: بيّن كيفية معالجة هذه العملية في القوائم المالية للشركة (س).

حل مثال (6)

يصنف هذا العقد كعقد إيجار تشغيلي، حيث لا تغطي فترة العقد الجزء الأكبر من حياة العقار وتقوم الإيجارات على أساس معدلات السوق. إلا أن سعر البيع كان أقل من القيمة المسجلة والقيمة السوقية، ولم يتم تعويض هذه الخسارة بواسطة تخفيض الإيجارات المستقبلية، لذا فإنه يجب على الشركة (س) الإعتراف مباشرة بمبلغ 25000 دينار (100000– 75000) كخسارة في قائمة الدخل.

وعند إعداد القوائم المالية الموحدة سيتم إلغاء العملية لكن ستظهر هذه العملية في دفاتر الشركة المنفصلة. وحيث أن المنشآت هي أطراف ذات علاقة مع بعضها البعض، فإن الأهمية هنا لجوهر العملية، ورغم أنه لا يحق للمنشأة إعادة شراء الأصل إلا أنه يمكنها ممارسة ذلك الحق من خلال سيطرتها على الشركة التابعة المملوكة بنسبة 100% ويمكن أن تغير هذه السيطرة من خلال عقد الإيجار.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يصنف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي إذا توفر أحد الشروط التالية:

أ- إذا كان المستأجر يتحمل الخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة للأصل المؤجر عند إنتهاء العقد

ب- أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار عند بدء عقد الإيجار تساوي 75% من القيمة العادلة للأصل المؤجر

ج- إذا كانت مدة عقد الإيجار مقارنة بالعمر الإنتاجي للأصل منخفضة

د- قيمة الدفعة الإيجارية السنوية كبيرة

2. إذا تم تصنيف عقد التأجير إلى عقد تشغيلي، فإن مبلغ الإيجار يثبت محاسبياً في دفاتر المؤجر:

أ- مصروف

ب- أصل

ج- إيراد

د- تخفيض لحقوق الملكية

3. في 2011/4/1 إستأجرت شركة الحق معدات من مؤسسة التكنولوجيا الحديثة وذلك لمدة سنة وبقيمة إيجارية تبلغ 7200 دينار سنوياً، وقد دفعت شركة الحق كامل قيمة العقد نقداً في 2011/4/1. إن مقدار ما يظهر في قائمة دخل شركة الحق للعام 2011 كمصروف عن هذا العقد يبلغ:

أ- 5400 دينار

ب- 7200 دينار

ج- 4800 دينار

د- 1800 دينار

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين (4 – 5)

في 2007/1/1 استأجرت شركة الثورة آلات من مؤسسة الحرية لمدة 5 سنوات وصنف العقد على أنه تمويلي، تبلغ الدفعة السنوية بموجب العقد 16000 دينار تدفع في 12/31 من كل عام، وبلغ سعر الفائدة المستخدم 12%.

4. إن مقدار مصروف الفائدة الذي سيظهر في دفاتر المستأجر عند تسديد الدفعة المستحقة في 2007/12/31 ستبلغ (معامل القيمة الحالية لدفعة دورية لمدة 5 سنوات وبفائدة 12% = 3.605):

أ- 5832.19 دينار

ب- 6921.6 دينار

ج- 5768 دينار

د- صفر

5. إن رصيد الإلتزام غير المسدد في قائمة المركز المالي في 2008/12/31 يبلغ:

أ- 48601.16 دينار
ب- 27045.79 دينار
ج- 38433.79 دينار
د- لا شيء مما ذكر

6. إن تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي أو تشغيلي يتم بناءً على المفهوم المحاسبي التالي:

أ- التحفظ
ب- الإكتمال
ج- الحياد
د- الجوهر فوق الشكل

7. يتم عادة تصنيف عقد الإيجار:

أ- في تاريخ عقد الإيجار
ب- في نهاية مدة الإيجار
ج- خلال فترة عقد الإيجار
د- (أ) أو (ب) صحيح وفق إختيار المنشأة

8. عندما يكون هناك عقد إيجار يعادل العمر الإنتاجي للمباني ولم تنتقل ملكية الأرض فيها. يتم تصنيف عقد الإيجار بشكل عام كما يلي:

	الأرض	المباني
أ-	إيجار تمويلي	إيجار تمويلي
ب-	إيجار تمويلي	إيجار تشغيلي
جـ-	إيجار تشغيلي	إيجار تمويلي
د-	إيجار تشغيلي	إيجار تشغيلي

9. إذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة للأصول فيما يتعلق بعمليات البيع وإعادة الإستئجار التشغيلي، ويتم تعويض الخسارة بواسطة تخفيض دفعات الإيجار المستقبلية، فإنه يتم التعامل مع الخسارة كما يلي:

أ- يتم الإعتراف بها مباشرة في الأرباح المحتجزة
ب- يتم تأجيل الإعتراف بالخسارة وإطفائها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع إستخدام الأصل خلالها
ج- تعتبر خسارة في آخر سنة من عمر العقد
د- يتم الإعتراف بها مباشرة في بيان الدخل

10.قامت شركة الشرق الأوسط بتأجير عقار لشركة الربيع لمدة 5 سنوات تبدأ في 2011/1/1. وتبلغ قيمة الإيجار السنوي للسنة الأولى من العقد 8000 دينار وللسنوات من الثانية حتى الخامسة 12500 دينار سنوياً. وقامت شركة الشرق الأوسط وكتحفيز لشركة الربيع بتوقيع العقد بمنح إعفاء (مجاناً) من دفع الإيجار للشهور الستة الأولى من مدة العقد.

فإن إيراد الإيجار الذي سيعترف به لعام 2011 لدى شركة الشرق الأوسط يبلغ:

أ- 12000 دينار
ب- 11600 دينار
ج- 10800 دينار
د- 8000 دينار

التمرين الثاني:

في 2010/1/1 إستأجرت شركة الهدى آلة عمرها الإنتاجي 4 سنوات بعقد إيجار تمويلي لمدة 4 سنوات، وتبلغ دفعة الإيجار السنوية 40000 دينار تدفع نقداً للمؤجر نهاية كل سنة في (12/31). وتبلغ القيمة الحالية لدفعات الإيجار بمعدل خصم 10% سنوياً 126794 دينار، ويتم إتباع طريقة القسط الثابت عند إحتساب الإهتلاك للآلات.

المطلوب: إعداد ما يلي بدفاتر المستأجر:

أ- إعداد جدول يبين تفاصيل دفعات الإيجار للسنوات الأربع جميعها مبيناً (دفعة الإيجار السنوية، الفائدة السنوية، مقدار تخفيض الإلتزام سنوياً، رصيد الإلتزام القائم نهاية كل عام).

ب-إعداد كافة القيود خلال عام 2010 وتشمل:

1- قيد إستئجار الآلة في 2010/1/1.
2- إعداد قيد تسديد دفعة الإيجار الأولى في 2010/12/31.
3- إعداد قيد الإهتلاك في 2010/12/31.

التمرين الثالث:

في 2011/8/1 إستأجرت شركة الحرية الصناعية معدات من شركة القدس وذلك لمدة سنتين وبقيمة إيجارية تبلغ 12000 دينار سنوياً، وقد دفعت شركة الحرية الصناعية كامل قيمة العقد نقداً في 2011/8/1، علماً بأن التكلفة التاريخية للآلة في دفاتر المؤجر 20000 دينار وتستهلك بطريقة القسط الثابت وبعمر إنتاجي يبلغ 8 سنوات وبدون خردة. وقد تم تصنيف العقد على أنه تشغيلي في دفاتر كل من المؤجر والمستأجر.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية للعملية أعلاه في دفاتر المستأجر لعام 2011.

التمرين الرابع:

في 2011/1/1 إستأجرت شركة الزهور التجارية آلات من مؤسسة البلاد. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

3 سنوات	مدة العقد
4 سنوات	العمر الإنتاجي المقدر للآلات
10000 دينار	قيمة الدفعة السنوية من المستأجر إلى المؤجر، وبحيث تدفع الدفعة الأولى عند توقيع العقد (2011/1/1)
27832 دينار	القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار وهي مساوية للقيمة العادلة للأصل عند بدء عقد الإيجار
8%	معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي وهو مساوي لمعدل الفائدة الضمني

المطلوب:

1- كيف سيتم تصنيف العقد تمويلي أو تشغيلي.
2- إثبات قيد إستئجار الآلة بدفاتر المستأجر في 2011/1/1.
3- إثبات قيد تسديد الدفعة الأولى بدفاتر المستأجر في 2011/1/1.
4- إعداد قيد التسوية اللازم في 2011/12/31 لدى المستأجر.
5- إعداد قيد تسديد الدفعة الثانية في 2012/1/1 لدى المستأجر.

التمرين الخامس:

في 2011/1/1 إستأجرت شركة الزهور التجارية آلات من مؤسسة البلاد. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

3 سنوات	مدة العقد
4 سنوات	العمر الإنتاجي المقدر للآلات
10000 دينار	قيمة الدفعة السنوية من المستأجر إلى المؤجر، وبحيث تدفع الدفعة الأولى عند توقيع العقد (2011/1/1)
27832 دينار	القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار وهي مساوية للقيمة العادلة للأصل عند بدء عقد الإيجار
8%	معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي وهو مساوي لمعدل الفائدة الضمني

المطلوب:

1- إثبات قيد تأجير الآلة بدفاتر المؤجر في 2011/1/1.
2- إثبات قيد تحصيل الدفعة الأولى بدفاتر المؤجر في 2011/1/1.

3- إعداد قيد التسوية اللازم في 2011/12/31 لدى المؤجر.
4- إعداد قيد تحصيل الدفعة الثانية في 2012/1/1 لدى المؤجر.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	ج	أ	ب	ج	د	أ	ج	ب	ج

إجابة التمرين الثاني:

أ-

جدول تفاصيل قيمة دفعات عقد الإستئجار				
التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة 10%	قيمة الإلتزامات المسددة	رصيد الإلتزامات غير المسدد
2010/1/1				126794
2010/12/31	40000	12679	27321	99,473
2011/12/31	40000	9947	30053	69,420
2012/12/31	40000	6942	33058	36,362
2013/12/31	40000	3636	36364	2- **
المجموع	160000	33204	126796	

** من المفترض أن يكون صفر لكنه ظهر بسبب التقريب.

ب-

1- قيد إستئجار المعدات في 2010/1/1:

126794		من حــ/ آلات مستأجر	2010/1/1
	126794	إلى حــ/ إلتزامات عقود استئجار	

2- قيد دفعة الإيجار في 2010/12/31:

12679		من حــ/ مصروف الفائدة	2010/12/31
27321		حــ/ إلتزامات عقود الإستئجار	
	40000	إلى حــ/النقدية	

3- قيد الإهتلاك في 2010/12/31:

31698.5		من حـــ/ مصروف إهتلاك آلات مستأجرة	2010/12/31
	31698.5	إلى حـــ/ مجمع إهتلاك آلات مستأجرة	

إجابة التمرين الثالث:

- القيود بدفاتر المستأجر:

12000		من حـــ/ م.إيجار مدفوع مقدماً 2011/8/1
	12000	إلى حـــ/ النقدية

5000		من حـــ/ مصروف الإيجار	2011/12/31
	5000	إلى حـــ/ م.إيجار مدفوع مقدماً	

إجابة التمرين الرابع:

1- كيف سيتم تصنيف العقد تمويلي أو تشغيلي.

يعتبر العقد عقد إيجار تمويلي كون مدة العقد تعادل 75% العمر الإنتاجي للآلة

تفاصيل قيمة دفعات عقد الإستئجار				
التاريخ	**قيمة الدفعة السنوية**	**مصروف الفائدة**	**قيمة الإلتزامات المسددة**	**رصيد الإلتزامات غير المسدد**
2011/1/1				27832
2011/1/1	10000	0	10000	17832
2012/1/1	10000	1426.56	8573.44	9258.56
2011/12/31	10000	740.68	9259.32	0
المجموع	**30000**			

2- إثبات قيد إستئجار الآلة بدفاتر المستأجر في 2011/1/1:

27832		من حـــ/ أجهزة مستأجر	2011/1/1
	27832	إلى حـــ/ إلتزامات عقود إيجار	

3- إثبات قيد تسديد الدفعة الأولى بدفاتر المستأجر في 2011/1/1:

10000		من حـــ/ إلتزامات عقود إيجار	2011/1/1
	10000	إلى حـــ/ النقدية	

4- إعداد قيد التسوية اللازم في 2011/12/31 لدى المستأجر:

1426.56		من حـــ/ مصروف فوائد	2011/12/31
	1426.56	إلى حـــ/ فائدة مستحقة الدفع	

5- إعداد قيد تسديد الدفعة الثانية في 2012/1/1 لدى المستأجر:

8573.44		من حـــ/ إلتزامات عقود إستئجار	2012/1/1
1426.56		حـــ/ فائدة مستحقة الدفع	
	10000	إلى حـــ/ النقدية	

إجابة التمرين الخامس:

1- إثبات قيد تأجير الآلة بدفاتر المؤجر في 2011/1/1:

27832		من حـــ/ مديني عقود تأجير	2011/1/1
	27832	إلى حـــ/ الآلات	

2- إثبات قيد تحصيل الدفعة الأولى بدفاتر المؤجر في 2011/1/1:

10000		من حـــ/ النقدية	2011/1/1
	10000	إلى حـــ/ مديني عقود تأجير	

3- إعداد قيد التسوية اللازم في 2011/12/31 لدى المؤجر:

1426.56		من حـــ/ فوائد مستحقة القبض	2011/12/31
	1426.56	إلى حـــ/ إيراد الفوائد	

4- إعداد قيد تحصيل الدفعة الثانية في 2012/1/1 لدى المؤجر:

10000		من حـــ/ النقدية	2011/12/31
	1426.56	إلى حـــ/ فوائد مستحقة القبض	
	8573.44	حـــ/ مديني عقود تأجير	

جدول القيمة الحالية لمبلغ دينار واحد

20%	16%	12%	10%	8%	6%	4%	2%	1%	ن
0.833	0.862	0.893	0.909	0.926	0.943	0.962	0.980	0.990	1
0.694	0.743	0.797	0.826	0.857	0.890	0.925	0.961	0.980	2
0.579	0.641	0.712	0.751	0.794	0.840	0.889	0.942	0.971	3
0.482	0.552	0.636	0.683	0.735	0.792	0.855	0.924	0.961	4
0.402	0.476	0.567	0.621	0.681	0.747	0.822	0.906	0.951	5
0.335	0.410	0.507	0.564	0.630	0.705	0.790	0.888	0.942	6
0.279	0.354	0.452	0.513	0.583	0.665	0.760	0.871	0.933	7
0.233	0.305	0.404	0.467	0.540	0.627	0.731	0.853	0.923	8
0.194	0.263	0.361	0.424	0.500	0.592	0.703	0.837	0.914	9
0.162	0.227	0.322	0.386	0.463	0.558	0.676	0.820	0.905	10
0.135	0.195	0.287	0.350	0.429	0.527	0.650	0.804	0.896	11
0.112	0.168	0.257	0.319	0.397	0.497	0.625	0.788	0.887	12
0.093	0.145	0.229	0.290	0.368	0.469	0.601	0.773	0.879	13
0.078	0.125	0.205	0.263	0.340	0.442	0.577	0.758	0.870	14
0.065	0.108	0.183	0.239	0.315	0.417	0.555	0.743	0.861	15
0.054	0.093	0.163	0.218	0.292	0.394	0.534	0.728	0.853	16
0.038	0.069	0.130	0.180	0.250	0.350	0.494	0.700	0.836	18

جدول القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها دينار واحد

20%	16%	12%	10%	8%	6%	4%	2%	1%	ن
0.833	0.862	0.893	0.909	0.926	0.943	0.962	0.980	0.990	1
1.528	1.605	1.690	1.736	1.783	1.833	1.886	1.942	1.970	2
2.106	2.246	2.402	2.487	2.577	2.673	2.775	2.884	2.941	3
2.589	2.798	3.037	3.170	3.312	3.465	3.630	3.808	3.902	4
2.991	3.274	3.605	3.791	3.993	4.212	4.452	4.713	4.853	5
3.326	3.685	4.111	4.355	4.623	4.917	5.242	5.601	5.795	6
3.605	4.039	4.564	4.868	5.206	5.582	6.002	6.472	6.728	7
3.837	4.344	4.968	5.335	5.747	6.210	6.733	7.325	7.652	8
4.031	4.607	5.328	5.759	6.247	6.802	7.435	8.162	8.566	9
4.192	4.833	5.650	6.145	6.710	7.360	8.111	8.983	9.471	10
4.327	5.029	5.938	6.495	7.139	7.887	8.760	9.787	10.368	11
4.439	5.197	6.194	6.814	7.536	8.384	9.385	10.575	11.255	12
4.533	5.342	6.424	7.103	7.904	8.853	9.986	11.348	12.134	13
4.611	5.468	6.628	7.367	8.244	9.295	10.563	12.106	13.004	14
4.675	5.575	6.811	7.606	8.559	9.712	11.118	12.849	13.865	15
4.730	5.668	6.974	7.824	8.851	10.106	11.652	13.578	14.718	16
4.812	5.818	7.250	8.201	9.372	10.828	12.659	14.992	16.398	18

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل التاسع والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (18)

الإيراد

Revenue

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "الإيراد".
2. تحديد نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (18).
3. بيان كيفية قياس الإيراد من بيع السلع أو تقديم الخدمات.
4. التعرف على كيفية الإعتراف بالإيراد لكل عملية بشكل منفصل، في حالة المعاملات المتداخلة.
5. التعرف على شروط الإعتراف بايراد بيع البضاعة (السلع).
6. التعرف على شروط الإعتراف بإيراد تقديم الخدمات.
7. عرض لكيفية الإعتراف بالإيراد الناجم عن إستخدام أصول المنشأة من قبل الغير.
8. إستعراض الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (18).

1. مقدمة

بموجب إطار إعداد وعرض البيانات المالية فإن "الدخل" يتم تعريفه بأنه "زيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو إنخفاض في الإلتزامات ينجم عنها زيادة في حقوق الملكية، بإستثناء تلك المرتبطة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية". ويشمل الدخل كلاً من الإيرادات Revenues والمكاسب Gains.

ويجب أن يتم التمييز بين "الإيراد" و"المكاسب". فالإيراد ينجم عن الأنشطة العادية للمنشأة. بينما تشمل المكاسب بنوداً معينة كالربح الناتج عن التصرف في الأصول غير المتداولة، أو من إعادة ترجمة الأرصدة بالعملات الأجنبية، أو تعديلات القيمة العادلة على الأصول المالية وغير المالية.

إن الموضوع الرئيسي في الإعتراف بالإيرادات هو توقيته– في أي وقت يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية للمنشأة ويكون بالإمكان قياس المنافع بموثوقية.

وقد كانت بعض الفضائح المالية في العالم التي انتشرت مؤخراً والتي سببت إضطراباً عظيماً في عالم المال والإقتصاد هي نتيجة التلاعبات المالية الناجمة عن الإعتراف بالإيرادات على أساس سياسات محاسبية غير سليمة. ولقد كان لهذه الخدع المالية الناجمة عن سوء إستخدام سياسات الإعتراف بالإيرادات أن لفتت أنظار العالم المحاسبي إلى أهمية محاسبة الإيرادات[1].

ومن المهم جداً أن يتم تحديد وقت الإعتراف بالإيرادات بالشكل الصحيح. على سبيل المثال، في حال بيع البضائع، هل يجب الإعتراف بالإيرادات عند إستلام طلب العميل، أم عند إستكمال الإنتاج، أم في تاريخ الشحن، أم عند تسليم البضائع للعميل؟ إن إتخاذ القرار حول وقت وكيفية الإعتراف بالإيرادات ذو أثر كبير على تحديد نتائج أعمال الفترة المالية وعلى مركزها المالي أيضاً.

2. هدف المعيار Objective

يُعرّف هذا المعيار الإيراد بأنه مجموع التدفقات الواردة للمنافع الإقتصادية خلال فترة معينة والتي تنتج من الأنشطة العادية للمنشأة (ويشار إليه بمسميات مختلفة تضم المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم والإتاوات) مما يولد زيادات في حقوق الملكية بإستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك في المنشأة. ولا يشمل الإيراد المبالغ المستلمة نيابة عن أطراف أخرى مثل ضريبة المبيعات.

ويهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات وتحديد توقيت الإعتراف به سواء كان نتيجة بيع السلعة أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى للإيرادات. حيث إن المسألة الأساسية في المحاسبة عن الإيراد هي تحديد متى يتم الإعتراف به. يُعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن

[1] ميرزا، عباس علي وهولت، جراهام، دليل وكتاب التنفيذ العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص139.

منافع إقتصادية مستقبلية سوف تتدفق للمشروع وأن بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة موثوقة. يحدد هذا المعيار الظروف التي تتحقق فيها هذه المعايير ويتم الإعتراف بالإيراد، كما يقدم إرشادات عملية على تطبيق هذه المعايير.

3. النطاق Scope

يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد الناشئ عن العمليات والأحداث التالية:

- بيع البضائع (السلع).
- تقديم الخدمات.
- إستخدام أصول المنشأة من قبل الغير مما يولد للمنشأة إيرادات تأجير أو فائدة مكتسبة أو أتاوات أو توزيعات أرباح الأسهم.

4. قياس الإيراد Measurement of Revenue

أ. يجب قياس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل أو البدل المستلم أو القابل للإستلام. ويتم تحديد قيمة الإيراد عادةً من خلال عقد البيع أو تقديم الخدمة، والذي يتمثل في فاتورة البيع مع الأخذ بعين الإعتبار وجود الخصم أو الحسومات التجارية.

ب. عندما يكون تدفق النقدية أو ما يعادلها مؤجلاً، فقد تكون القيمة العادلة للمقابل أقل من القيمة الإسمية لمبلغ النقدية المستلمة أو القابلة للإستلام على سبيل المثال، فقد تمنح المنشأة العميل إئتماناً بدون فائدة أو تقبل منه ورقة قبض تحمل سعر فائدة أقل من سعر السوق كمقابل لبيع بضائع. عندما تمثل الترتيبات بالفعل عملية تمويل، فإنه يجري تحديد القيمة العادلة للمقابل بواسطة خصم كافة المبالغ التي ستستلم مستقبلاً بإستخدام نسبة فائدة ضمني، ويكون معدل الفائدة الضمني هو المعدل الأكثر قابلية للتحديد بين ما يلي:

- المعدل السائد على الأدوات المالية المشابه للمصدر من نفس المستوى الإئتماني؛ أو
- معدل الفائدة الذي يجعل القيمة الحالية للمبلغ الإسمي للأداة مساوي لسعر البيع النقدي الجاري للبضائع أو الخدمات.

مثال (1)

تمنح الشركة المتخصصة عملائها خصم كمية بنسبة 4%، إذا بلغت إجمالي المبيعات السنوية مبلغ 240000 دينار على الأقل. تنتهي السنة المالية للشركة في 12/31 وقد قامت ببيع أحد عملائها خلال الفترة من 2013/3/1 وحتى 2013/12/31 بضاعة بمبلغ 210000 دينار.

المطلوب: ما هو مبلغ الإيراد الذي يجب الإعتراف به من قبل الشركة المتخصصة؟

حل مثال (1)

يبلغ متوسط المبيعات الشهرية للعميل 21000 دينار (210,000 ÷ 10 أشهر)، ويتوقع أن تصل المبيعات السنوية لذلك العميل مبلغ 252000 دينار (12×21000) إذا ما إستمرت المبيعات لذلك العميل على نفس الوتيرة، أي أن معدل المبيعات السنوية لهذا العميل تجاوزت الحد الأدنى لمنح الخصم البالغ 240000 دينار.

لذلك فإن الشركة ستقوم بمنح خصم بأثر رجعي بنسبة 4%على مبلغ 210000 دينار، وبالتالي يجب أن تعترف بصافي إيرادات بمبلغ 201600 دينار (210000 –210000 × 4%) ويتم إعداد قيد مخصص خصم مسموح به كما يلي :

8400		من حـــ/ خصم مسموح به 210000×4%	2013/12/31
	8400	إلى حـــ/ مخصص خصم مسموح به	

مثال (2)

في 2013/1/1 باعت شركة الإتحاد بضاعة تكلفتها 70000 دينار إلى العميل حسن بشروط إئتمان تصل لمدة 6 شهور وبسعر بيع يبلغ 125000 دينار وقد توفرت المعلومات التالية:

- سعر البيع ضمن شروط الإئتمان العادية إذا تم السداد خلال شهر واحد من تاريخ البيع 110000 دينار.
- يتم منح العميل 7000 دينار خصم تعجيل الدفع (خصم نقدي إذا تم التسديد فوراً).

المطلوب: كم يبلغ إيراد المبيعات الواجب الإعتراف به من قبل شركة الإتحاد؟

حل مثال (2)

يبلغ سعر بيع البضاعة 125000 دينار بشروط إئتمان لمدة 6 شهور، في حين أن سعر البيع النقدي الفوري عند تسليم البضاعة 103000 دينار (110000–7000). وعليه فإن الإيرادات تعادل قيمة المبيعات على أساس سعر البيع النقدي البالغ 103000 دينار.

ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي بقيمة 130000 دينار والقيمة المخصومة البالغة 103000 دينار أي 27000 دينار، كدخل خلال فترة التمويل البالغة 6 أشهر بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (39).

ج. عند مبادلة أو مقايضة البضائع أو الخدمات ببضائع أو خدمات من نفس الطبيعة والقيمة **(متشابهة)** لا يعتبر التبادل عملية تولد إيراداً، وهذا ما يجري أحياناً بالنسبة لسلع مثل النفط حيث يتبادل الموردون المخزون في مواقع مختلفة لمواجهة الطلب في حينه في مكان محدد.

د. عند بيع السلع أو الخدمات أو تقديمها مقابل سلع أو خدمات **غير مشابهة** تعتبر عملية التبادل عملية منتجة للإيراد. ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة مع الأخذ بعين الإعتبار دفع أو قبض النقدية. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بصورة موثوقة، فإن الإيراد يقاس بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المقدمة (الصادرة).

ه. تفسير لجنة معايير المحاسبة الدولية رقم (31) SIC Interpretation

يتناول هذا التفسير معاملات المقايضة المرتبطة بخدمات الإعلان. وينطبق التفسير على قياس القيمة العادلة للإيراد من تلك المعاملات. حيث ينص على إمكانية قياس ذلك الإيراد فقط بالرجوع إلى المعاملات غير المتعلقة بالمقايضة والتي تتصف بما يلي:

- تتضمن إعلاناً مشابه للإعلان في معاملات المقايضة.
- تحدث بشكل متكرر.
- تمثل عدد شائع من المعاملات والمبالغ عند مقارنتها بالمعاملات غير المتعلقة بالمقايضة لتقديم إعلان مشابه للإعلان في معاملات المقايضة.
- تتضمن نقد و/أو شكل آخر من العوض النقدي (مثل الأوراق المالية المتداولة) ذو قيمة عادلة يمكن قياسها بموثوقية.
- لا تتضمن نفس الطرف المقابل في معاملات المقايضة.

5. تحديد العملية والتعرف على مكونات الإيراد Identification of the Transaction

عندما تنطبق عادةً شروط الإعتراف الواردة في المعيار، فإنه يتم تطبيقها على كل عملية بشكل منفصل، إلا أن هناك حالات تظهر مع المعاملات المتداخلة، مثل بيع أجهزة ومعدات مع الإلتزام بإجراء صيانة لفترات قادمة، وبالتالي فإن الإيراد سيتم تقسيمه إلى إيراد مبيعات وإيراد صيانة.

مثال (3)

في 2013/1/1 باعت شركة التكنولوجيا الحديثة للأجهزة الكهربائية غسالات إلى مؤسسة الوفاء وقد حدد سعرها النقدي بمبلغ 80000 دينار. وقد طلبت مؤسسة الوفاء من شركة التكنولوجيا الحديثة تقديم خدمات صيانة للغسالات لمدة عامين من تاريخ البيع وعندها أصبح سعر البيع 90000 دينار.

المطلوب: تحديد كيفية الإعتراف بإيراد بيع الغسالات وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (18)، وإثبات القيود المحاسبية اللازمة لعام 2013.

حل مثال (3)

في هذه الحالة ستقوم شركة التكنولوجيا الحديثة بالإعتراف بالإيرادات كما يلي:

- مبلغ 80000 دينار إيرادات مبيعات.
- مبلغ 10000 دينار إيرادات خدمات صيانة مؤجلة سيتم الإعتراف بها كإيراد خدمات صيانة لمدة عامين.

90000		من حـــ/ النقدية	2013/1/1
	80000	إلى حـــ/ مبيعات أجهزة حاسوب	
	10000	حـــ/ إيراد خدمات صيانة غير مكتسبة	

وسيتم الإعتراف بإيراد خدمات الصيانة غير المكتسبة على مدى عامين 2013 و 2014 بمعدل 5000 دينار كل عام.

6. الإعتراف بإيرادات بيع البضائع Sale of Goods

أ. يتطلب المعيار ضرورة الإعتراف بالإيراد من بيع البضائع عندما يتم تلبية **كافة الشروط التالية:**

- أن يتم نقل مخاطر Risks ومنافع الملكية Rewards المهمة إلى المشتري.
- إنتقال السيطرة الإدارية المتعلقة بالملكية إلى المشتري وعدم إحتفاظ البائع بالسيطرة الإدارية المستمرة على البضائع.
- يمكن قياس مبلغ الإيرادات بموثوقية.
- وجود لإحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية إلى البائع. (أي يوجد إمكانية لتحصيل المبالغ المستحقة على العملاء).
- توفر إمكانية قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما يتعلق بعملية البيع بموثوقية.

ب. في معظم الحالات وخاصة مبيعات التجزئة يتزامن نقل المخاطر ومنافع الملكية مع نقل الملكية القانونية أو تحويل الحيازة إلى المشتري، ولكن هناك حالات أخرى يكون فيها تحويل مخاطر ومنافع الملكية في وقت مختلف عن وقت تحويل الملكية القانونية أو نقل الحيازة. ومثال على ذلك بيع بضاعة قيد التصنيع أو بيع عقارات لا تزال قيد البناء.

ومن الأمثلة على الحالات التي تحتفظ بها المنشأة (البائع) **بالمخاطر والمنافع <u>الهامة</u>** للملكية وبالتالي لا يتم الإعتراف بإيراد من عملية البيع ما يلي:

- إذا تم بيع بضاعة على أن يتم تحصيل الذمم المدينة من المشتري فقط إذا باع المشتري البضاعة لأطراف أخرى.

– عندما تحتفظ المنشأة بالمسؤولية سوء أداء الأصل المباع والذي لا يعتبر ضمن شروط الكفالة العادية.
– عند تسليم البضاعة للعميل بشرط التركيب (مثل بيع آلات) ويكون التركيب جزء مهم من العقد ولا تستطيع المنشأة تقدير تكاليف التركيب ولم يتم الإنتهاء من تركيب الأصل لدى العميل حتى إنتهاء السنة المالية.
– عندما يحق للمشتري إنهاء عقد البيع لسبب محدد في العقد ويكون البائع غير متأكد من إحتمالية إعادة المشتري للبضاعة.

أما إذا كانت المنشأة (البائع) يحتفظ بجزء **غير هام** فقط من مخاطر الملكية، تعتبر العملية عندها عملية بيع ويتم الإعتراف بالإيراد المتعلق بها. فعلى سبيل المثال: إذا إحتفظ البائع بالملكية القانونية للبضائع لمجرد حماية تحصيل المبلغ المستحق على العميل فإنه يتم الإعتراف بإيراد مبيعات حيث إنتقلت معظم المخاطر والمنافع للمشتري. كذلك الحال إذا تم بيع بضاعة للعملاء مثل مبيعات التجزئة مع منحهم الحق بإعادة البضاعة التي لا يقتنع بها العميل، يتم هنا الإعتراف بالإيراد شريطة أن يستطيع البائع تقدير المردودات المتوقعة من العملاء والإعتراف بإلتزام من خلال مخصص لمقابلة هذه المردودات في الفترات المالية اللاحقة إعتماداً على أفضل تقدير لذلك (بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37)).

مثال (4) (إمكانية قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما يخص بعملية البيع بموثوقية)

قامت الشركة الدولية بتصنيع أجهزة إلكترونية معينة بشكل خاص وفق تصميم أحد عملائها ولا يمكن استخدام هذه الأجهزة من قبل أي طرف آخر خلاف العميل المتفق معه، كما لم يسبق للشركة الدولية أن صنعت مثل هذا النوع من الأجهزة. وتتوقع الشركة أن يظهر عدداً من العيوب في تشغيل الأجهزة خلال السنة الأولى من الإستخدام وهي ملزمة تعاقدياً مع المشتري بتصحيح هذه العيوب.

ويتوقع أن تكون طبيعة تلك العيوب والأخطاء "هامة" بشكل كبير، وفي 2013/12/25 تم تسليم وتركيب الأجهزة وتم إصدار فاتورة للعميل بمبلغ 60000 دينار (سعر العقد) وبلغت التكاليف التي تكبدتها الشركة الدولية لغاية ذلك التاريخ ما قيمته 40000 دينار.

المطلوب: كيف يجب على الشركة الدولية الإعتراف بهذه العملية في القوائم المالية لعام 2013؟

حل مثال (4)

بما أن الشركة الدولية لم تقم سابقاً بتصنيع هذا النوع من الأجهزة فهي لا تستطيع قياس تكلفة تصحيح أية أخطاء قد تظهر بشكل موثوق. وعليه، فإن تكلفة العملية بالنسبة للشركة الدولية لا يمكن قياسها

بموثوقية ولا يتم الإعتراف بأي إيرادات للمبيعات لعام 2013، حيث تعتبر مبيعات للفترة القادمة والتي تتمكن الشركة خلالها من تحديد تكلفة تصنيع الأجهزة بموثوقية، وتعتبر تكلفة الأجهزة الفعليّة حتى نهاية عام 2013 ضمن تكلفة بضاعة آخر المدة.

أمثلة وحالات عملية على الإعتراف بالإيراد من بيع البضاعة وفق متطلبات المعيار رقم (18)

الرقم	الحالة	الإعتراف بالإيراد
1	عملية البيع تخضع لشروط الفحص أو التركيب، وكانت عملية التركيب هي عملية بسيطة وغير طويلة ويمكن تقدير تكاليفها (أو لا تعتبر هامة).	يتم الإعتراف بالإيراد عند تسليم البضاعة.
2	عملية البيع خاضعة للفحص أو التركيب، وكانت عملية التركيب هي عملية غير بسيطة وطويلة زمنياً وقيمتها مرتفعة (أي أنها مهمة نسبياً لعقد البيع).	لا يتم الإعتراف بالإيراد حتى يتم الإنتهاء من عملية الفحص والتركيب.
3	بيع بضاعة مشروطة بموافقة العميل مع حق رفض العميل للبضاعة.	يتم الإعتراف بإيراد العقد عندما يتم قبول البضائع أو تنقضي فترة حق إرجاع البضاعة أيهما أسبق.
4	تسليم بضاعة للعميل برسم البيع (الأمانة).	يتم الإعتراف عندما يبيع العميل البضائع.
5	إذا كانت شروط البيع "الدفع عند التسليم".	يتم الإعتراف بإيراد المبيعات (العقد) عندما يتم قبض النقد.
6	مبيعات مؤجلة التسليم لحين تحصيل القسط الأخير.	يتم الإعتراف بالإيراد إلا عند تسديد القسط الأخير وتسليم البضاعة. وإذا أظهرت السجلات أنه يتم عادةً قبض الدفعة كاملة، فإنه يمكن الإعتراف بالإيراد عندما يتم إستلام عربون كبير وعندما تكون البضائع جاهزة للتسليم.

7. الإعتراف بإيراد تقديم الخدمات Rendering of Services

أ. يتم الإعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات إعتماداً على نسبة إنجاز تقديم الخدمات بتاريخ القوائم المالية وإذا كان من الممكن تقدير نتائج عملية تقديم الخدمات بموثوقية. ويمكن تقدير نتائج العملية بشكل موثوق عند توفر كافة الشروط التالية:

- إذا أمكن قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.
- يوجد إحتمالية لتدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية إلى المنشأة.
- إذا كان بالإمكان قياس مرحلة الإنجاز بموثوقية بتاريخ إنتهاء الفترة المالية.
- إذا كان قياس التكاليف المتكبدة وتكلفة الإنجاز بموثوقية.

ب. طرق تحديد درجة (نسبة) إنجاز عملية تقديم الخدمات للعملاء:

في كثير من الحالات تنتهي السنة المالية للمنشأة دون إستكمال الخدمات المتعاقد عليها من العملاء، وتطبيقاً لمبدأ المقابلة (Matching Principle) هناك عدة طرق يمكن إستخدامها لقياس نسبة الإنجاز المقدمة للعملاء بتاريخ قائمة المركز المالي، حيث تختار المنشأة الطريقة التي تقيس موثوقية الخدمات المقدمة إعتماداً على طبيعة الخدمة المقدمة وتشمل هذه الطرق ما يلي:

1. تسمى طريقة الإعتراف بالإيراد إعتماداً على نسبة تنفيذ المهام المطلوبة بطريقة نسبة الإنجاز. وبموجب هذه الطريقة يعترف بالإيراد في الفترات المحاسبية التي تقدم خلالها المنشأة الخدمات المطلوبة منها، ويوفر الإعتراف بالإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة عن مدى نشاط الخدمة وعن الإنجاز خلال الفترة المحاسبية.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (11)، عقود الإنشاء، الإعتراف بالإيراد وفق طريقة نسبة الإنجاز، كما يتم الإعتراف بأية إيرادات ناجمة عن تقديم خدمات الدراسات الإستكشافية أو دراسات الجدوى الإقتصادية من خلال نسبة الإنجاز والتي تتحدد كما يلي:

$$\textbf{نسبة إنجاز تقديم الخدمات} = \frac{\textbf{التكاليف المتكبدة حتى تاريخ قائمة المركز المالي}}{\textbf{إجمالي التكاليف المقدرة للعملية}}$$

2. إجراء مسوحات ميدانية ومخصصة للعمل المنجز.
3. الخدمات المقدمة حتى نهاية السنة المالية منسوبة إلى مجموع الخدمات الواجب تقديمها للعميل.

ج. عندما لا يمكن تحديد أو تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو موثوق، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد فقط بمقدار المصروفات المتكبدة الممكن إستردادها. وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية بموثوقية ولا يكون من المحتمل إسترداد التكاليف التي تم تكبدها، فلا يعترف بالإيراد، وإنما يعترف بالتكاليف المتكبدة كمصروف.

أمثلة وحالات عملية على الإعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات يوردها المعيار رقم (18)

الرقم	الحالة	الإعتراف بالإيراد
1	إيراد وأجور التركيب	وفق نسبة إنجاز التركيب.
2	مبلغ مصاريف الصيانة اللاحقة الداخلة في سعر بيع المنتج مثل: إسناد المنتجات وتعزيزها في مبيعات برامج الحاسب الآلي	يؤجل الإعتراف بهذا المبلغ، ويعترف به كإيراد خلال الفترة التي يتم فيها تأدية الخدمة. ويكون المبلغ المؤجل هو المبلغ الذي من المتوقع أن يغطي تكاليف الخدمات بموجب إتفاقية البيع مع ربح معقول على هذه الخدمات.
3	إيراد الإعلانات	يُعترف بها عند ظهور الإعلانات التجارية أمام الجمهور. أما إيرادات إنتاج وإخراج الإعلان فيعترف في القوائم المالية وفق نسبة الإنجاز.
4	إيراد عمولات وكالة التأمين	يتم الإعتراف بعمولات وكالة التأمين عند بدء التأمين ما لم يكن من المحتمل أن يضطر الوكيل إلى تقديم خدمات إضافية، وفي هذه الحالة يتم تأجيل جزء من الإيراد لتغطية تكلفة تقديم تلك الخدمة.
5	إيراد الإشتراكات	يتم الإعتراف عادةً بالإشتراكات على أساس القسط الثابت خلال فترة الإشتراك وبنسبة وتناسب مع المدة الزمنية.
6	إيرادات الرسوم الدراسية	يتم الإعتراف برسوم التعليم والدراسة خلال الفترة التي يتم فيها تقديم خدمة التعليم.
7	إيراد رسوم دخول الحفلات	يعترف بالإيراد من الحفلات الفنية وحفلات الطعام والحفلات الأخرى المشابهة عند وقوع الحدث (تقديم الخدمة) وليس عند بيع التذاكر.
8	إيرادات تطوير برامج الحاسوب المعدة خصيصاً لعميل معين	يتم الإعتراف بالتكاليف من تطوير البرمجيات المعدة وفق مواصفات محددة بالرجوع إلى مرحلة الإنجاز، بما في ذلك خدمات ما بعد التسليم.

8. الفوائد والأتاوات (الجعالات) وتوزيعات الأرباح

Interest, Royalties and Dividends

أ. يتم الإعتراف بالإيراد الناجم عن إستخدام أصول المنشأة من قبل الآخرين ويتأتى من ذلك فائدة أو توزيعات أرباح أو أتاوات على النحو التالي:

– يتم الإعتراف بالفائدة على الأساس الزمني التناسبي الذي يأخذ بعين الإعتبار معدل الفائدة الفعلي المتحقق على الأصل المالي أي بإستخدام "طريقة الفائدة الحقيقية أو الفعّالة".
– بالنسبة للإيرادات والجعالات (الأتاوات) التي يتم تحصل عليها المنشأة مقابل إستخدام أصول المنشأة (مثل العلامات التجارية، وحقوق الإختراع، وبرامج الحاسب الآلي، وحقوق الإختراع، وحقوق التأليف الموسيقي والتسجيلات والأفلام) يتم الإعتراف بها وفقاً لجوهر الإتفاقية، ولكن من ناحية عملية، يمكن أن يكون ذلك على أساس القسط الثابت خلال مدة الإتفاقية، على سبيل المثال، عندما يكون للمرخص له حق استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محددة من الزمن.
– يتم الإعتراف بتوزيعات أرباح عندما يثبت حق المساهم في إستلام العوائد وتنص المادة (191) من قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 والقانون المعدل رقم (40) لسنة 2002 على ثبوت الحق القانوني للمساهم بالتوزيعات عند موافقة الهيئة العامة على التوزيعات.

ب. عند شراء سندات خلال السنة المالية ولهذه السندات فوائد مستحقة القبض للفترة من آخر توزيعات أرباح حتى تاريخ الشراء، فعند إستلام الفوائد بتاريخ إستحقاق الفائدة يجب توزيع الفوائد المستلمة لاحقاً بين فترتي ما قبل الشراء وما بعد الشراء، ولا يعترف سوى بالفوائد للفترة ما بعد الشراء كإيراد.

ج. عندما يتم الإعلان عن أرباح أسهم من صافي أرباح ما قبل الشراء، فإنه يجب طرح هذه الأرباح من كلفة الأسهم، وعندما يكون من الصعب إجراء هذا التوزيع إلاّ على أساس إجتهادي فيجب الإعتراف بهذه الأرباح كإيراد. كما يتم إعتبار إستلام توزيعات الأرباح من إحتياطي ما قبل الشراء للشركة التابعة أو الزميلة كتخفيض في تكلفة الإستثمار وليس كإيراد.

9. الإفصاح Disclosure

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ. الطرق المحاسبية المتبعة للإعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإنجاز للعملية التي تتضمن تقديم خدمات.

ب. مبلغ كل نوع من أنواع الإيرادات المُعترف به خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناجم عن:
– بيع السلع والبضائع.
– تقديم الخدمات.
– الفائدة المكتسبة.
– (الأتاوات) أو الجعالات.
– توزيعات أرباح الأسهم.

ج. مبلغ الإيراد الناشئ عن تبادل البضائع والخدمات والمتضمن في كل فئة هامة من الإيرادات.

د. يجب الإفصاح عن أية أرباح أو خسائر طارئة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37)، "المخصصات والمطلوبات والموجودات الطارئة"، وقد تنتج المطلوبات والموجودات المحتملة من بنود مثل تكاليف الضمان والقضايا المقامة على المنشأة أو الخسائر المحتملة أو الغرامات.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يتم تحقق الإيراد من الحفلات الفنية عندما:

أ- يتم بيع تذاكر الحفل
ب- يتم إستلام قيمة التذاكر المباعة نقداً
ج- حدوث الحفل الفني
د- يتم تسجيل الحضور للحفل

2. تقدمت شركة الوصل وهي عميل رئيسي لشركة الصناعات الدولية بطلب لشراء بضاعة ودفعت مبلغ 40000 دينار كعربون لشركة الصناعات الدولية. وقد تحدد سعر الآلة بمبلغ 50000 دينار وينص شروط إتفاقية المبيعات على شروط تسليم أساس (FOB) (ميناء الشحن)، يجب الإعتراف بالإيراد من قبل شركة الصناعات الدولية:

أ- عند التقدم بطلب لشراء الآلة
ب- عندما يتم إستلام العربون
ج- عند شحن الآلة على الباخرة في ميناء البائع
د- عند إستلام الآلة من قبل العميل

3. قامت الشركة (س) بمبادلة بضائع متشابهة، حيث بلغت القيمة السوقية العادلة للبضاعة المستلمة 40000 دينار في حين كانت القيمة السوقية العادلة للبضاعة الصادرة من الشركة (س) 35000 دينار وتكلفتها 30000 دينار. إن قيمة المبيعات التي سيتم الإعتراف بها من قبل الشركة (س):

أ- 30000 دينار
ب- 35000 دينار
ج- 40000 دينار
د- لا يتم الإعتراف بأي إيرادات

4. كانت شروط البيع "بيع بضاعة مشروطة بموافقة العميل مع حق رفض العميل للبضاعة". يتم الإعتراف بالإيراد في هذه الحالة:

أ- عند قبول العميل للبضاعة
ب- إنتهاء فترة حق الإرجاع
ج- عند تسليم البضاعة للعميل
د- (أ) أو (ب)

5. تقوم مجلة سيدتي بإبرام عقود إشتراكات سنوية للعملاء. يتم الإعتراف بإيراد الإشتراكات في المجلة كما يلي:

أ- عند إنتهاء فترة الإشتراك
ب- عند قبض القيمة
ج- بطريقة القسط الثابت على مدار العقد
د- على الأساس النقدي

6. يعترف بإيراد الإعلانات لدى شركات الدعاية والإعلان كما يلي:

أ- عند ظهور الإعلان للجمهور
ب- عند قبض القيمة من العميل
ج- عند توقيع عقد الإعلان
د- لا شيء مما ذكر

7. قامت الشركة الوطنية بمبادلة بضاعة من الصنف (س) قيمتها العادلة 8000 دينار مقابل إستلام بضاعة من الصنف (ص) قيمتها العادلة 9000 دينار، إن قيد إثبات عملية البيع بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (18) الإيراد سيتضمن:

أ- حساب المبيعات دائناً بمبلغ 8000 دينار وحساب أرباح مبادلة بمبلغ 1000 دينار
ب- حساب المبيعات دائناً بمبلغ 9000 دينار
ج- حساب المبيعات دائناً بمبلغ 8000 دينار
د- لا يتم إعداد قيد محاسبي لعدم وجود عملية مالية

8. واحدة مما يلي لا تعتبر من شروط الإعتراف بإيراد بيع البضائع:

أ- عندما ينقل البائع للمشتري المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضاعة
ب- عندما يحتفظ البائع بالسيطرة الإدارية على البضاعة
ج- يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق
د- يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها أو سيتم تكبدها في سبيل بيع البضاعة بشكل موثوق

9. يتم الإعتراف بإيراد إنتاج الأفلام في القوائم المالية لشركات الإنتاج السينمائي والمنتجة لحساب الغير كما يلي:

أ- وفق نسبة إنجاز الفيلم
ب- عند عرض الفيلم على الجمهور
ج- عند قبض إيراد بيع الفيلم
د- عند الإنتهاء من إنتاج الفيلم بالكامل

10. عندما يتم مصادقة الهيئة العامة للشركة (ص) على توزيعات أرباح الأسهم من صافي أرباح ما قبل تاريخ شراء الشركة (س) لأسهم (ص) علماً بأن الشركة (س) قد إشترت الأسهم يوم مصادقة الهيئة العامة للشركة (ص) على التوزيعات، فإن الشركة (س) ستعترف بتلك التوزيعات:

أ- يعترف بها كإيراد
ب- طرح هذه الأرباح من كلفة الأسهم
ج- يتم تأجيل الإعتراف بتلك الإيرادات حتى بيع الأسهم
د- لا يعترف بتلك التوزيعات

التمرين الثاني:

أذكر بإختصار شروط الإعتراف بإيراد بيع البضاعة بموجب المعيار رقم (18).

التمرين الثالث:

في 2011/1/1 باعت شركة الولاء لتجارة أجهزة الحاسوب مجموعة من الأجهزة لأحد العملاء وقد حدد سعرها النقدي بمبلغ 66000 دينار. وتم الإتفاق بين الطرفين على قيام شركة الولاء بتقديم خدمات صيانة للأجهزة لمدة سنتان من تاريخ البيع، ونتيجة ذلك أصبح سعر البيع المتفق عليه 90000 دينار بدلاً من 66000 دينار.

المطلوب: تحديد كيفية الإعتراف بإيراد بيع أجهزة الحاسوب وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (18)، وإثبات القيود المحاسبية اللازمة لعام 2011.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	ج	د	د	ج	أ	ب	ب	أ	ب

إجابة التمرين الثاني:

يتطلب المعيار ضرورة الإعتراف بالإيراد من بيع البضائع عندما يتم تلبية **كافة الشروط التالية:**

- أن يتم نقل مخاطر Risks ومنافع الملكية Rewards المهمة إلى المشتري.
- إنتقال السيطرة الإدارية المتعلقة بالملكية إلى المشتري وعدم إحتفاظ البائع بالسيطرة الإدارية المستمرة على البضائع.
- يمكن قياس مبلغ الإيرادات بموثوقية.
- وجود لإحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية إلى البائع. (أي يوجد إمكانية لتحصيل المبالغ المستحقة على العملاء).

توفر إمكانية قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما يتعلق بعملية البيع بموثوقية.

إجابة التمرين الثالث:

في هذه الحالة ستقوم شركة الولاء بالإعتراف بالإيرادات كما يلي:

- مبلغ 66000 دينار إيرادات مبيعات.
- مبلغ 24000 دينار إيرادات خدمات صيانة مؤجلة سيتم الإعتراف بها كإيراد خدمات صيانة لمدة عامين.

90000		من حـــ/ النقدية	2011/1/1
	66000	إلى حـــ/ مبيعات أجهزة الحاسوب	
	24000	حـــ/ إيراد خدمات صيانة غير مكتسبة	
		(بيع أجهزة حاسوب مع تقديم خدمات صيانة)	

في 31 /2011/12 سيتم الإعتراف بمبلغ 12000 دينار كإيراد خدمات صيانة مكتسبة وسيتم إعداد القيد التالي:

12000		من حـــ/ إيراد خدمات صيانة غير مكتسبة	2011/12/31
	12000	إلى حـــ/ إيراد خدمات صيانة	

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (19)

منافع الموظفين

Employee Benefits

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (19).
3. التعرف على المعالجة المحاسبية لبرامج المساهمات المحددة.
4. توضيح كيفية محاسبة خطط المنافع المحددة.
5. توضيح كيفية إحتساب الأصل أو الإلتزام المُعترف به من خطط المنافع المحددة بتاريخ الميزانية.
6. التعرف على البنود التي تتضمنها قائمة الدخل عند إتباع خطة المنافع المحددة.
7. بيان كيفية معالجة أصول وإلتزامات خطط منافع ما بعد الخدمة (التقاعد).
8. معرفة كيفية قياس إلتزام المنافع المحددة بأسلوب التقييم الإكتواري.
9. توضيح مفهوم الأرباح والخسائر الإكتوارية وكيفية الإعتراف بها.
10. إستعراض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (19).

1. مقدمة

يعتبر العنصر البشري من أهم الموارد المتوفرة للمنشأة حيث تسعى منشآت الأعمال إلى إستقطاب الكفاءات التي تساهم في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة. وتقدم الكثير من الشركات مزايا ومنافع للعاملين لديها بشكل مباشر مثل الرواتب والعلاوات وغيرها أو بشكل غير مباشر مثل تأمين سكن وظيفي، كما تقدم الشركات منافع بعد إنتهاء الخدمة أي خلال التقاعد سواء على شكل مكافأة نقدية أو رواتب تقاعدية أو تأمين صحي خلال فترة التقاعد.

يلقي هذا المعيار الضوء على متطلبات الإعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد. إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبة منافع الموظفين والإفصاح عنها. ويتطلب المعيار من المنشأة الإعتراف بما يلي:

أ- إلتزام معين عندما يقدم الموظف الخدمة مقابل منافع الموظفين التي ستُدفع مستقبلاً؛ و

ب- مصروف معين عندما تستهلك المنشأة المنافع الإقتصادية الناجمة عن الخدمة التي يقدمها الموظف مقابل منافع الموظفين.

3. نطاق المعيار Scope

أ. ينبغي تطبيق هذا المعيار من من قبل صاحب العمل في محاسبة جميع منافع الموظفين، بإستثناء تلك التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (2) "الدفع على أساس الأسهم".

ب. تشمل منافع الموظفين التي ينطبق عليها هذا المعيار المنافع المقدمة:

1. منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الرواتب والأجور ومساهمات المنشأة في الضمان الإجتماعي والإجازات السنوية والمرضية المدفوعة ومشاركة العاملين في الأرباح أو خطط المكافآت التي يتم دفعها خلال 12 شهر من تاريخ السنة المالية، والمنافع غير النقدية مثل العناية الطبية وقروض الإسكان للعاملين وبدلات السفر والسلع والخدمات التي تعطى مجاناً أو بأسعار مخفضة للعاملين.
2. المنافع بعد إنتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين مثل رواتب التقاعد وتكاليف الخدمات الطبية خلال فترة التقاعد والتأمين على حياة العاملين أثناء فترة التقاعد.
3. مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين.

4. منافع الموظفين طويلة الأجل، مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي، وتكاليف العاملين المدفوعة خلال فترة العجز طويلة الأجل.

4. التعريفات Definitions

منافع الموظفين Employee Benefits

هي كافة التكاليف التي تتكبدها المنشأة مقابل خدمة الموظفين في المنشأة.

منافع الموظفين قصيرة الأجل Short-Term Employee Benefits

هي منافع الموظفين التي تصبح مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهر بعد نهاية الفترة التي يؤدي خلالها الموظفون الخدمة. (ولا تشمل منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات على شكل أسهم ممنوحة للعاملين).

أصول الخطة Plan Assets

تلك الأصول الموجودة في صندوق منافع الموظفين طويل الأجل، إضافة إلى أية بوالص تأمين مؤهلة.

منافع العاملين بعد إنتهاء الخدمة Post-Employment Benefits

هي المنافع الواجب تأديتها للعاملين بعد إنتهاء فترة الخدمة الوظيفية (ولا تشمل على منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات على شكل أسهم ممنوحة للعاملين).

خطط المساهمات المحددة Defined Contribution Plans

هي برامج أو خطط تتضمن قيام المنشأة بتكوين صندوق تقوم بالمساهمة به بهدف دفع مبالغ أو تقديم منافع للعاملين لديها، ولا يوجد على المنشأة (صاحب العمل) إلتزام بدفع مبالغ كمنافع للموظفين إلا بمقدار ما يتوفر في هذا الصندوق من مبالغ، أو قد يلتزم طرف ثالث مثل شركة تأمين بتقديم مبالغ أو منافع للموظفين.

خطط المنافع المحددة Defined Benefit Plans

هي خطط منافع العاملين بعد إنتهاء الخدمة والتي يتم بموجبها دفع مبالغ محددة مثل الرواتب التقاعدية الثابتة للعاملين بعد انتهاء الخدمة.

تكلفة الخدمة الحالية Current Service Cost

هي زيادة القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناشئة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية.

تكلفة الخدمة السابقة Past Service Cost

هي زيادة القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لخدمة العاملين في الفترات السابقة والتي نتجت بسبب إجراء تغيرات في الفترة الحالية على المنافع ما بعد نهاية الخدمة الواجب دفعها للعاملين.

تكلفة الفائدة Interest Cost

هي زيادة القيمة الحالية لإلتزام منافع محددة خلال فترة محددة والتي تنتج كون المنافع المستحقة الدفع أقرب إلى التسديد بمقدار سنة واحدة.

العائد على موجودات الخطة The Return on Plan Assets

هو الفائدة وأرباح الأسهم وأي دخل آخر يتم الحصول عليه من موجودات الخطة بالإضافة إلى الأرباح والخسائر المتحققة أو غير المتحققة من موجودات الخطة مطروحاً منها أية تكاليف لإدارة الخطة ومطروحاً منها أيضاً أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسها.

الأرباح والخسائر الإكتوارية Actuarial Gains and Losses

وتتضمن تعديلات الخبرة وآثار أية تغيرات في الإفتراضات الإكتوارية، وتعديلات الخبرة هي الإختلافات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث فعليّاً.

5. خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة:

1.5 تصنيف خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة

في خطط المساهمات المحددة، تدفع المنشأة مساهمة ثابتة لمنشأة (صندوق) منفصلة ولا يترتب أي إلتزام قانوني لدفع مساهمات أخرى إذا لم يكن لدى الصندوق أصول كافية لدفع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة. وينبغي أن تعترف المنشأة بالمساهمات المقدمة إلى خطة المساهمات المحددة حيث يكون الموظف قد قدم خدمة مقابل تلك المساهمات.

يتم تصنيف جميع خطط منافع ما بعد الخدمة الأخرى كخطط منافع محددة. ويمكن أن تكون خطط المنافع المحددة غير ممولة أو ممولة جزئياً أو ممولة بالكامل.

خطط المنافع المحددة

يجب أن تحدد المنشأة، في محاسبة خطط المنافع المحددة، القيمة الحالية لأي إلتزام منافع محددة والقيمة العادلة لأصول أي خطة بشكل منتظم بحيث لا يختلف المبلغ الظاهر في البيانات المالية كثيراً عن المبالغ التي يتم تحديدها في نهاية فترة إعداد التقارير.

ينبغي أن تستخدم خطط المنافع المحددة أسلوب الوحدات الإئتمانية المتوقعة لقياس إلتزاماتها وتكاليفها.

خطط المساهمات المحددة

بموجب خطة المساهمات المحددة، قد تكون الدفعات أو المنافع المقدمة للموظفين هي ببساطة توزيع لمجموع أصول الصندوق أو قد يلتزم طرف ثالث –على سبيل المثال، شركة تأمين– بتقديم المستوى المتفق عليه من الدفعات أو المنافع للموظفين. ولا يُطلب من صاحب العمل أن يعوض عن النقص في أصول الصندوق.

2.5 مقارنة بين المنافع المحددة والمساهمات المحددة

بموجب برنامج المنافع المحددة، لا تقتصر المنافع مستحقة الدفع للموظفين فقط على مبلغ المساهمات، كما هو الحال في برنامج المساهمات المحددة، وإنما يتم تحديدها حسب شروط خطة المنافع المحددة. هذا يعني أن المخاطر تبقى مع صاحب العمل، ويكون على صاحب العمل إلتزام بأن يوفر المبلغ المتفق عليه من المنافع للموظفين الحاليين والسابقين. وتقوم المنافع عادةً على أساس عوامل معينة مثل العمر ومدة الخدمة والتعويض.

يحتفظ صاحب العمل بالإستثمار والمخاطر الفعليّة للخطة. وتعتبر محاسبة خطط المنافع المحددة أكثر تعقيداً من خطط المساهمة المحددة.

مثال (1)

وفقاً لخطة التقاعد لشركة الإتحاد العربي يساهم كل من العاملين والمنشأة بما نسبته 6% من رواتب الموظفين في الخطة، ويحصل الموظف على عائد مساهمات مضمون بالإضافة إلى 3% من قبل الشركة.

المطلوب: كيف يجب تصنيف برنامج التقاعد المذكور؟

حل مثال (1)

بما أن الشركة (صاحب العمل) تضمن نسبة ثابتة من العائد وبالتالي فإنها تتحمل مخاطر عدم كفاية موجودات خطة التقاعد وعليه فهي خطة منافع محددة.

6. منافع الموظفين قصيرة الأجل Short-term Employee Benefits

أ. تتضمن منافع الموظفين قصيرة الأجل على سبيل المثال البنود التالية:

- الرواتب والأجور ومساهمة المنشأة في الضمان الإجتماعي.

- الإجازات العادية والمرضية مدفوعة الأجر للفترة التي تغطي 12 شهر قادمة بعد تقديم الموظفين لخدماتهم.
- المنافع غير النقدية مثل الخدمات الطبية وبدلات السفر وتقديم سلع وخدمات مجانية للعاملين الحاليين.
- حصة الموظفين في الأرباح والحوافز خلال 12 شهر بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم خدماتهم الوظيفية.

ب. لا تتطلب محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل إفتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام أو التكاليف ويتم قياس إلتزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل بدون خصم قيمتها بمعدل خصم معين وبالتالي لا تظهر بالقيمة الحالية.

ج. الإعتراف بكافة منافع الموظفين قصيرة الأجل وقياسها.

تعتبر تكاليف منافع الموظفين قصيرة الأجل مصاريف ضمن قائمة الدخل ويجب على المنشأة الإعتراف بمبلغ منافع الموظفين قصيرة الأجل غير المدفوعة والتي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة كمصاريف مستحقة الدفع (مطلوبات)، كما يجب إظهار المبالغ المدفوعة للموظفين بأكثر من المبالغ المستحق لهم كمصاريف مدفوعة مقدماً.

7. منافع ما بعد التوظيف / محاسبة برامج المساهمات المحددة

- تعتبر محاسبة برنامج المساهمات المحددة بسيطة جداً لأنه يتم تحديد إلتزام صاحب العمل لكل فترة من خلال المبلغ الذي ينبغي المساهمة به في البرنامج عن تلك الفترة.
- يمكن أن تعتمد المساهمات على معادلة تستخدم تعويضات الموظفين كأساس لحسابها.
- لا يوجد إفتراضات إكتوارية مطلوبة لقياس الإلتزام أو المصروف، كما لا يوجد أرباح أو خسائر إكتوارية.
- يعترف صاحب العمل بالمساهمات مستحقة الدفع في نهاية كل فترة على أساس خدمة الموظف خلال تلك الفترة، ويحسم من هذا المبلغ أية دفعات للموظفين خلال الفترة.
- إذا قدم صاحب العمل دفعات تزيد عن المبلغ المطلوب، تُعامل هذه الزيادة كدفعة مسبقة إلى الحد الذي تؤدي فيه الزيادة إلى تخفيض المساهمات المستقبلية أو إعادة النقد.

8. محاسبة خطط المنافع المحددة

1.8 المعالجة المحاسبية لخطط المنافع المحددة

- بموجب هذا النوع من خطط التقاعد تلتزم المنشأة بتقديم مقدار محدد من المنافع للموظفين الحاليين والسابقين في المستقبل، ويمكن أن تكون المنافع على شكل مدفوعات نقدية أو قد تكون عينية من خلال تقديم الخدمات الطبية أو غيرها من المنافع.
- يتم تحديد المنافع المتعلقة بالتقاعد بناءً على أعمار الموظفين ومدة الخدمة ومعدل الأجور والرواتب وتقاس خطط التقاعد وخطط المنافع الأخرى طويلة الأجل بنفس الطريقة، ويتم معالجة الأرباح والخسائر الإكتوارية لخطط المنافع طويلة الأجل بإستثناء الرواتب التقاعدية مباشرة في قائمة الدخل.
- قد يتم تمويل خطة المنافع المحددة بشكل كامل من المنشأة، وبالتالي تدفع المنشأة كافة منافع التقاعد للعاملين، وقد تكون هذه الخطة ممولة بشكل جزئي ويكون هناك جهة أخرى تساهم مع المنشأة مثل شركات التأمين ويمكن أن لا تكون المنشأة ممولة لهذه المنافع.
- وإذا كانت المنشأة هي الممولة وهي التي تتحمل تمويل خطة منافع التقاعد بشكل كامل تقوم عندها بإنشاء صندوق خاص منفصل عن موجودات المنشأة، بحيث يتولى الصندوق دفع المبالغ المستحقة للعاملين ودفع قيمة المنافع التي ستقدم لهم مستقبلاً. ويضمن صاحب العمل إستثمارات الصندوق والمخاطر الإكتوارية.
- تتطلب المحاسبة عن خطط المنافع المحددة وجود الإفتراضات الإكتوارية لتحديد الإلتزامات والمصاريف المتعلقة بمنافع ما بعد نهاية الخدمة للعاملين، وبالتالي فهي أكثر تعقيداً من خطط المساهمات المحددة. وفي معظم الحالات تختلف النتائج الفعليّة عن تلك النتائج التي يتم تحديدها وفق أسلوب التقييم الإكتواري الأمر الذي يؤدي إلى وجود أرباح وخسائر إكتوارية.
- يتم إثبات الإلتزامات المستقبلية لمنافع العاملين لما بعد نهاية الخدمة بالقيمة الحالية بعد خصم قيمة الإلتزامات المقدرة وذلك كون هذه الإلتزامات ستسدد للعاملين بعد إنتهاء خدماتهم التي قد تمتد سنوات طويلة.

مثال (2)

تم تعيين خبير لدى الشركة (س) وتبلغ منافع التقاعد ما نسبته 10% من الراتب الأخير سنوياً عن المدة التقاعدية البالغة ثلاث سنوات. ولا يقوم هذا الخبير بالمساهمة في خطة التقاعد، يتوقع أن يكون الراتب السنوي له خلال السنوات الثلاث كما يلي:

السنة الأولى 200000 دينار

السنة الثانية 240000 دينار

السنة الثالثة 288000 دينار

بإفتراض معدل الخصم هو 5%.

المطلوب: إحسب تكلفة الخدمة الحالية، وإلتزام التقاعد، وتكلفة الفائدة خلال السنوات الثلاث.

حل مثال (2)

السنة	الراتب (1)	تكلفة الخدمة الحالية (2)	تكلفة الخدمة الحالية المخصومة (3)	تكلفة الفائدة (5%× الإلتزام) (4) = (5)×5%	إلتزام مدور من السابق (5)	الإلتزام في نهاية السنة (6) = رصيد الإلتزام+3 +4
1	200,000	*28,800	[1]26122	–	–	26122
2	240,000	28,800	27428[2]	1306	26,122	54856
3	288,000	28,800	28800[3]	2744	54856	**86400**
المجموع		**86400**	**82350**	**4050**		

* تكلفة الخدمة الحالية = 10% × 288000.

2.8 البنود المُعترف بها في قائمة المركز المالي لخطط المنافع المحددة

يمكن أن يكون المبلغ المُعترف به في بيان المركز المالي إما أصلاً أو إلتزاماً محسوباً في تاريخ بيان المركز المالي.

وسيكون **<u>المبلغ المعترف به</u>=**

[القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة + أي أرباح إكتوارية – (الخسائر غير المُعترف بها بعد لأن الأرباح والخسائر تقع خارج حدود المدى الذي يتراوح ما بين 10% بالزيادة أو النقصان حول أفضل تقديرات المنشأة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين) – أي تكلفة خدمة سابقة غير مُعترف بها بعد – القيمة العادلة لأصول الخطة في قائمة المركز المالي].

وإذا كانت نتيجة المعادلة السابقة مبلغ موجب (+)، سوف تظهر عندها قائمة المركز المالي إلتزامات خطة المنافع المحددة.

[1] السنة الأولى = (28800)/(1+5%)2 = 26122.

[2] السنة الثانية = (28800)/(1+5%)1 = 27428.

[3] السنة الثالثة = (28800)/(1+5%)0 = 28800.

وإذا كانت نتيجة المعادلة السابقة مبلغ سالب (−)، سوف تظهر عندها قائمة المركز المالي أصول خطة المنافع المحددة.

ويعتبر أي مبلغ سالب أصل معين يخضع لإختبار إعادة الإسترداد. ويكون الأصل المُعترف به هو المبلغ السالب كما إحتسب أعلاه أو المجموع الصافي لما يلي، **أيهما أقل:**
[أية خسائر إكتوارية صافية غير مُعترف بها + تكاليف الخدمة السابقة + القيمة الحالية لأية منافع متوفرة على شكل مردودات أو تخفيضات في مساهمات صاحب العمل المستقبلية في الخطة].

مثال (3)

لدى منشأة ما الأرصدة التالية المتعلقة بخطة المنافع المحددة الخاصة بها:

- القيمة الحالية للإلتزام: 40 مليون دينار
- الخسائر الإكتوارية: 4 مليون دينار غير مُعترف بها
- تكلفة الخدمة السابقة: 2 مليون دينار غير مُعترف بها
- القيمة الحالية للمردودات والتخفيضات المستقبلية المتاحة في المساهمات المستقبلية: مليون دينار
- القيمة العادلة لأصول الخطة: 45 مليون دينار

المطلوب: إحسب القيمة الصافية لأصل الخطة بموجب معيار المحاسبة الدولي (19).

حل مثال (3)

القيمة الصافية لأصل الخطة بموجب المعيار هو=

40 − 4 − 2− 45 = − 11 مليون دينار. وبما أن الرقم سالب يعترف بأصل (أصول خطة المنافع المحددة).

ويعتبر أي مبلغ سالب أصل معين يخضع لإختبار إعادة الإسترداد: الخسائر الإكتوارية غير المُعترف بها بقيمة 3 مليون مضافاً إليها تكلفة الخدمة السابقة غير المُعترف بها بقيمة 2 مليون، مضافاً إليها القيمة الحالية للمردودات والتخفيضات المستقبلية المتاحة في المساهمات المستقبلية بقيمة واحد مليون، والذي يساوي 6 مليون. تعترف المنشأة بأصل خطة منافع بمبلغ 6 مليون لأنه أقل من 11 مليون وتفصح عن حقيقة أن الحد قد أنقص المبلغ المسجل للأصل بمبلغ 5 مليون دينار.

3.8 البنود المُعترف بها في قائمة الدخل لخطط المنافع المحددة

تتضمن قائمة الدخل عند إتباع خطة المنافع المحددة البنود التالية:

- تكلفة الخدمة الجارية أو الحالية.

- مصروف الفائدة ويحتسب من خلال ضرب معدل الفائدة في بداية الفترة × القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة.
- العائد المتوقع على أي أصول للخطة.
- الأرباح والخسائر الإكتوارية التي تتطلب السياسة المحاسبية للمنشأة الإعتراف بها.
- تكلفة الخدمة السابقة وأثر أي تخفيضات للخطة أو تسويات.

4.8 قياس إلتزام المنافع المحددة: أسلوب التقييم الإكتواري Actuarial Valuation Method

أ. يجب على المنشأة إستخدام أسلوب الوحدات الإئتمانية المتوقعة Unit Credit Method Projected أو ما تسمى (أسلوب المنفعة المستحقة مقسومة على الخدمة) لتحديد كل من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الجارية والسابقة.

ب. بموجب هذا الأسلوب فإن كل فترة من فترات خدمة العاملين تؤدي إلى وجود وحدة إضافية في مستحقات المنافع، ويقيس هذا الأسلوب كل وحدة من مستحقات المنافع بشكل مستقل لتشكيل الإلتزام النهائي والذي يحدد بالقيمة الحالية بسعر الخصم المناسب. ويتضمن هذا الأسلوب عدد من الإفتراضات الإكتوارية تشمل معدلات الوفاة والتغير في سن التقاعد، ومعدلات الخصم وغيرها.

5.8 أصول الخطة Plan Assets

يجب قياس أصول الخطة بالقيمة العادلة وهي القيمة السوقية إذا كانت متوفرة أو قيمة مقدرة إذا لم تكن متوفرة. ويمكن تحديد القيمة العادلة من خلال خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستقبلية بإستعمال سعر خصم يمثل المخاطر وتاريخ الإستحقاق أو تاريخ التصرف المتوقع بتلك الأصول. ولا تشمل أصول الخطة بشكل محدد مما يلي:

- المساهمات غير المدفوعة التي لم تسددها المنشأة.
- الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التي تصدرها المنشأة ويحتفظ بها الصندوق.
- أية بوالص تأمين غير مؤهلة.

6.8 أصول وإلتزامات خطط منافع ما بعد الخدمة (التقاعد) Plans Assets and Liabilities

أ. عندما تبني هذا المعيار للمرة الأولى، يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، السياسات والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

ب. عند وجود أكثر من خطة يجب عرض أصول كل خطة وإلتزاماتها عن الخطط الأخرى بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

ج. إذا قامت شركة معينة بشراء شركة أخرى، يعترف المشتري بالأصول والإلتزامات الناشئة عن منافع ما بعد الخدمة للمنشأة المشتراة بالقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة مطروحاً منها القيمة العادلة لأصول أية خطة، وبتاريخ الشراء تتضمن القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي ما يلي:

- الأرباح والخسائر الإكتوارية التي نشأت قبل تاريخ الشراء. سواء كانت داخل أو خارج مدى ال 10%.
- تكاليف الخدمة السابقة.
- المبالغ التي ظهرت وفق الأحكام الإنتقالية التي لم تعترف بها المنشأة المشتراة.

7.8 الأرباح والخسائر الإكتوارية – خطط المنافع المحددة

يجوز للمنشأة الإعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية كما يلي:

الإعتراف بجزء من أرباحها وخسائرها الإكتوارية كدخل أو مصروف إذا كانت الأرباح والخسائر الإكتوارية التراكمية الصافية وغير المُعترف بها في نهاية فترة إعداد التقارير السابقة (أي في بداية السنة المالية الحالية) تتجاوز أي من النسبتين التاليتين أيهما أعلى:

- 10% من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في بداية السنة.
- 10% من القيمة العادلة لأصول الخطة في نفس التاريخ.

8.8 الخفض والتسوية Curtailments and Settlements

أ. ينتج التخفيض على الخطة عندما تقوم المنشأة بتخفيض عدد الموظفين المتضمنين في الخطة أو تعديل شروط خطة المنافع المحددة، وإذا كان لعمليات التخفيض أثر مهم على القوائم المالية للمنشأة مثل حالات إعادة الهيكلة، يجب الإعتراف بها في القوائم المالية في نفس الوقت الذي يتم به الإعتراف بإعادة الهيكلة. وقد يتم التخفيض نتيجة تسوية المنشأة لإلتزام محدد مع أحد العاملين مثل دفع مبلغ مقطوع. وعلى المنشأة قياس الإلتزام التعاقدي وأصول الخطة بإستعمال الإفتراضات الإكتوارية الحالية قبل إجراء أي تخفيض.

ب. تظهر أرباح وخسائر التسوية بناءً على التغيرات التي تتم على إلتزام المنافع المحددة والقيمة العادلة لأصول الخطة وأية أرباح وخسائر إكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة التي لم يتم الإعتراف بها في السابق.

مثال (4)

في 2013/12/31 قامت الشركة (س) بإغلاق شركتها التابعة المملوكة لها بنسبة 100%، ولن يحصل موظفو الشركة التابعة على منافع تقاعدية بعد تسريحهم من العمل. ولدى المنشأة أرصدة الحسابات التالية:

- رصيد بحساب إلتزام منافع محددة بصافي قيمة حالية تبلغ 20 مليون دينار.

- تبلغ القيمة العادلة لأصول خطة التقاعد 16 مليون دينار.
- أرباح إكتوارية تراكمية صافية غير مُعترف بها بمبلغ 8 مليون دينار.

علماً بأن الشركة قامت بتبني معيار المحاسبة الدولي رقم (19) في 2012/1/1، وقررت الإعتراف بالإلتزام المتزايد بمبلغ 10 مليون دينار خلال فترة 5 سنوات قادمة من 2011/1/1. علماً بأن التقليص (الخفض) يؤدي إلى تخفيض القيمة الحالية الصافية للإلتزام بمبلغ 2 مليون دينار لتصبح 18 مليون دينار.

المطلوب: إحسب أرباح التقليص (الخفض) والقيمة الصافية للإلتزام المُعترف به في قائمة المركز المالي للشركة (س) بعد التقليص (الخفض).

حل مثال (4)

بالمليون دينار

البيان	قبل التقليص (الخفض) أ	أرباح التقليص ب	بعد التقليص أ- ب
صافي القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي	20	2	18
القيمة العادلة لأصول خطة التقاعد	(16)	--	(16)
الرصيد	4	(2)	2
أرباح إكتوارية تراكمية صافية غير مُعترف بها	8	(.8) (8× %10)	7.2 (.7-8)
المبلغ الإنتقالي غير المُعترف به	(6) 10× (5÷3) سنوات	.6 (6× %10)	(5.4) (.6-6)
القيمة الصافية للإلتزام في قائمة المركز المالي	6	(2.2)	3.8

نلاحظ من الجدول السابق ما يلي:

1- أرباح التقليص أو الخفض من الأرباح الإكتوارية التراكمية الصافية = 10% × 8 = 0.8 مليون وهي النسبة التي يتطلبها المعيار (19).

2- أرباح التقليص أو الخفض من المبلغ الإنتقالي غير المُعترف به تمثل الإطفاء التراكمي لمبلغ 5 مليون للإلتزام المتزايد على مدار 3 سنوات (2011/1/1 – 2013/12/31).

= الرصيد قبل الخفض × 10%

= 10 × (3÷5) سنوات × 10% = 6. مليون دينار

9. الإفصاح Disclosure

أ. يجوز فصل وعرض مكونات مصروف التقاعد كتكلفة خدمة حالية ومصروف فوائد وعوائد أصول الخطة أو يجوز عرضها كمبلغ مستقل ضمن بيان الدخل.

ب. يجب تقديم إفصاحات كافية لفهم أهمية خطط منافع الموظفين في المنشأة.

ج. كما يجب الإفصاح عما يلي:

- السياسة المحاسبية للإعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية.
- الإفتراضات الإكتوارية الرئيسة المستخدمة.
- مطابقة القيمة الصافية للإلتزام للأصول المُعترف بها في قائمة المركز المالي من سنة إلى أخرى، والوضع الممول للخطة والقيمة العادلة لأصول الخطة لكل فئة من الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة.
- وصف الخطة، ومكونات المصاريف الإجمالية في بيان الدخل.
- أية ممتلكات مستخدمة من قبل المنشأة، والإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من الأحداث التالية تسبب تغييراً في إلتزام المنافع المحددة:

أ- التغييرات في معدلات الوفيات أو في نسبة الموظفين الذين يتقاعدون مبكراً

ب- التغييرات في الرواتب أو المنافع المقدرة التي ستحدث في المستقبل

ج- التغييرات في معدل الخصم المستخدم لحساب إلتزامات المنافع المحددة وقيمة الأصول

د- جميع ما ذكر أعلاه

2. خطط المنافع ما بعد الخدمة (التقاعد) التي تتحمل فيها المنشأة (صاحب العمل) مخاطر عدم كفاية موجودات الخطة لتسديد منافع العاملين هي:

أ- خطط المساهمات المحددة

ب- الخطط المتغيرة

ج- خطط المنافع المحددة

د- (أ) و (ب) صحيح

3. في محاسبة خطط المنافع المحددة يتم معالجة الأرباح والخسائر الإكتوارية لخطط المنافع طويلة الأجل بإستثناء الرواتب التقاعدية ضمن:

أ- في قائمة الدخل

ب- ضمن حقوق الملكية في بند منفصل

ج- كدخل أو خسارة مؤجلة

د- ضمن الأرباح المحتجزة

4. عند وجود أكثر من خطة تقاعد يجب عرض أصول كل خطة وإلتزاماتها عن الخطط الأخرى كما يلي:

أ- بشكل إجمالي في قائمة المركز المالي

ب- بشكل منفصل في قائمة المركز المالي

ج- مطروحة من مجموع حقوق المساهمين

د- مضافة إلى مجموع حقوق المساهمين

5. برامج التقاعد التي لا يوجد بها إفتراضات إكتوارية مطلوبة لقياس الإلتزام أو المصروف هي:

أ- برامج المساهمات المحددة

ب- برامج المنافع المحددة

ج- (أ + ب)

د- لا شيء مما ذكر

التمرين الثاني:

لدى المنشأة الأرصدة التالية المتعلقة بخطة المنافع المحددة:

- القيمة الحالية للإلتزام: 13 مليون.
- القيمة العادلة لأصول الخطة: 17 مليون.
- الخسائر الإكتوراية: 1.3 مليون غير مُعترف بها.
- تكلفة الخدمة السابقة غير المُعترف بها: 1.2 مليون دينار.
- القيمة الحالية للرديات المستقبلية المتوفرة والتخفيض في المساهمات في المستقبل: 0.1 مليون.

المطلوب: إحسب القيمة التي سيتم إظهارها لصافي أصول الخطة بموجب معيار المحاسبة الدولي (19).

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	د	ب	أ	ب	أ

إجابة التمرين الثاني:

القيمة الصافية لأصل الخطة بموجب المعيار هو=

13 – 1.3 – 1.2– 17 = – 6.5 مليون دينار. وبما أن الرقم سالب يعترف بأصل (أصول خطة المنافع المحددة).

ويعتبر أي مبلغ سالب أصل معين يخضع لإختبار إعادة الإسترداد: الخسائر الإكتوارية غير المُعترف بها بقيمة 1.3 مليون مضافاً إليها تكلفة الخدمة السابقة غير المُعترف بها بقيمة 1.2 مليون، مضافاً إليها القيمة الحالية للمردودات والتخفيضات المستقبلية المتاحة في المساهمات المستقبلية بقيمة 0.1 مليون، والذي يساوي 2.6 مليون. تعترف المنشأة بأصل خطة منافع بمبلغ 2.6 مليون لأنه أقل من 6.5 مليون.

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الحادي والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (26) المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".
2. تحديد نطاق معيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".
3. بيان كيفية التقرير عن برامج منافع التقاعد.
4. بيان كيفية العرض لبرامج منافع التقاعد.
5. إستعراض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".

1. مقدمة

يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لبرامج التقاعد، يتناول معيار المحاسبة الدولي (26) المحاسبة وإعداد التقارير لكافة المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة، وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصة. ويوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة لخطط منافع التقاعد. في حين يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (19) محاسبة أصحاب العمل لتكلفة هذه المنافع حيث يتم إكتسابها من قبل الموظفين. لذلك فإن هذين المعيارين مرتبطين مع بعضهما البعض إلى حد ما لكن لا يوجد تداخل مباشر بين المبالغ المذكورة في البيانات المالية لخطة المنافع والمبالغ المذكورة من قبل أصحاب العمل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19).

2. هدف المعيار Objective

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (26) المحاسبة وإعداد التقارير لكافة المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة، وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصة. ويوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة لخطط منافع التقاعد وينطبق المعيار على:

- خطط المساهمات المحددة: حيث يتم تحديد المنافع وفق المساهمات في الخطة إلى جانب أرباح الإستثمار فيها.
- خطط المنافع المحددة: حيث يتم تحديد المنافع من خلال معادلة مبينة على أساس أرباح الموظفين و /أو سنوات الخدمة.

3. نطاق المعيار Scope

أ- يتناول معيار المحاسبة الدولي (26) المحاسبة وإعداد التقارير حول خطط منافع التقاعد، ولا يتطلب عرض تقرير سنوي للخطة. لكن يمكن أن تقتضي شروط خطة التقاعد أن تقدم الخطة تقريراً سنوياً.

ب- تعتبر خطة منافع التقاعد منشأة منفصلة، ومتميزة عن أصحاب العمل المشاركين في الخطة، وينطبق المعيار أيضاً على خطط منافع التقاعد التي ترعاها جهات أخرى غير صاحب العمل (مثل الجمعيات التجارية أو مجموعات أصحاب العمل). إضافة لذلك، يتناول هذا المعيار المحاسبة وإعداد التقارير حول خطط منافع التقاعد لكافة المشاركين كمجموعة، ولا يتطرق إلى التقارير المعدة لمختلف المشاركين فيما يخص مستحقاتهم من منافع التقاعد.

ج- ينص المعيار على نفس طريقة المحاسبة سواء كان هناك خطط منافع تقاعد رسمية أو ترتيبات منافع تقاعد غير رسمية. وتنطبق متطلبات هذا المعيار أيضاً على خطط منافع التقاعد ذات الأصول المستثمرة لدى شركة تأمين، لم يكن العقد مع التأمين بإسم مشارك معين أو مجموعة من المشاركين وتكون المسؤولية على عاتق التأمين وحدها.

4. التعريفات Definitions

برامج منافع التقاعد Retirement Benefit Plans

هي تعاقدات تعطي المنشأة بموجبها لموظفيها منافع عند إنتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (على شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة صاحب العمل فيها، أو تقديرها مسبقاً قبل التقاعد إعتماداً على شروط موثقة أو من ممارسات المنشأة السابقة.

خطط المساهمات المحددة Defined Contribution Plans

هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي سيتم دفعها كمنافع تقاعد بناءً على مساهمات المشروع في صندوق التقاعد مع الأخذ بالإعتبار عائد إستثمار الصندوق.

برامج المنافع المحددة Defined Benefit Plans

هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي يجب دفعها كمنافع تقاعد بموجب صيغة حسابية معتمدة على رواتب الموظفين و/ أو سنوات خدمتهم.

التمويل Funding

يعني تحويل أصول إلى كيان مستقل (صندوق التقاعد) عن المشروع لأجل الوفاء بالإلتزامات المستقبلية الخاصة بدفع منافع التقاعد.

المشاركين Participants

هم أعضاء برنامج منافع التقاعد والآخرين الذين تحق لهم المنافع بموجب البرنامج.

صافي الأصول المتوفرة للمنافع Net Assets Available for Benefits

هي أصول البرنامج مطروحاً منها الإلتزامات بإستثناء القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد التي سيتم تسديدها للعاملين مستقبلاً.

القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة
Actuarial Present Value of Promised Retirement Benefits

هي القيمة الحالية لدفعات برنامج التقاعد المتوقعة إلى الموظفين الحاليين والسابقين والتي تعزى لخدماتهم المقدمة سابقاً.

المنافع المكتسبة Vested Benefits

وهي منافع لا يتوقف إستحقاقها، بموجب شروط برنامج التقاعد على إستمرار التوظيف.

5. خطط المساهمة المحددة

يجب أن يحتوي التقرير على **خطط المساهمة المحددة** على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لسياسة التمويل. وأثناء إعداد بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع، يجب تسجيل إستثمارات الخطة "بالقيمة العادلة" والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية العادلة". وإذا لم يكن من الممكن تقدير القيمة العادلة، يجب أن تفصح المنشأة عن سبب عدم إستخدام "القيمة العادلة".

6. خطط المنافع المحددة

أ. إن خطط المنافع المحددة هي تلك الخطط التي تكون فيها المنافع مبالغ مضمونة ويتم تحديد المبالغ التي ستدفع كمنافع تقاعد من خلال الرجوع إلى معادلة معينة تعتمد عادةً على مكاسب الموظفين و/ أو عدد سنوات الخدمة. والعوامل الأساسية هي بالتالي منافع التقاعد التي تكون ثابتة أو قابلة للتحديد، دون النظر إلى كفاية الأصول التي قد تكون قد وضعت جانباً لدفع المنافع، وهذا يختلف بشكل واضح عن طريقة عمل خطط المساهمات المحددة، حيث تقدم هذه الخطط للموظفين عند التقاعد مبالغ ثم وضعها جانباً، يُضاف إليها أو يُطرح منها أرباح أو خسائر الإستثمارات التي تراكمت عليها، مهما كان المبلغ صغيراً أو كبيراً.

ويجب تسجيل إستثمارات الخطة "بالقيمة العادلة" والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية العادلة".

ب. يجب أن يحتوي تقرير برنامج المنفعة المحددة على البند (1) أو (2) التاليتين:

1. قائمة تظهر ما يلي:
   - صافي الأصول المتاحة للمنافع.
   - القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد التي ستقدم للعاملين، مع التمييز بين المنافع القابلة وغير القابلة للإستحقاق (المكتسبة).

- الفائض أو العجز الناجم عن الفرق بين البندين السابقين.

أو

2. قائمة بصافي الأصول المتوفرة للمنافع تشمل إما:

- إيضاح يبين القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد التي ستقدم للعاملين مع التمييز بين المنافع القابلة وغير القابلة للإستحقاق، أو
- التنويه إلى هذه المعلومات في تقرير إكتواري مرفق.

لا يوجب المعيار استخدام تقييمات إكتوارية سنوية، وإذا لم يتم إعداد تقييم إكتواري في تاريخ التقرير، يجب استخدام آخر تقييم كأساس لإعداد البيان المالي، إلا أن المعيار يقتضي ضرورة الإفصاح من تاريخ التقييم الإكتواري المستخدم.

7. متطلبات الإفصاح

أولاً– الإفصاحات الإضافية المطلوبة بمقتضى المعيار

في حال خطط المنافع المحددة وخطط المساهمات المحددة. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (26) ضرورة أن تشمل تقارير خطة منافع التقاعد المعلومات التالية:

- بيان التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع.
- ملخص للسياسات المحاسبية الهامة المستخدمة.
- وصف الخطة وأثر أي تغيرات عليها خلال الفترة.

ثانياً– يمكن أن تشمل التقارير المقدمة من قبل خطط منافع التقاعد ما يلي، إن أمكن:

أ. كشف بصافي الأصول المتوفرة للمنافع يوضح ما يلي:

- الأصول في نهاية الفترة والتي يتم تصنيفها بشكل مناسب.
- الأساليب المستخدمة في تقييم الأصول.
- إيضاحات عن أي إستثمار واحد قيمته أكبر من 5% من صافي الأصول المتوفرة للمنافع أو 5% من أي صنف أو نوع من الأوراق المالية.
- الإلتزامات بإستثناء القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد التي سيتم دفعها للعاملين مستقبلاً.

ب. بيان بالتغيرات في الأصول المتوفرة للمنافع يوضح التالي:

- مساهمات (مشاركة) صاحب العمل.
- مساهمات (حصة أو مشاركة) الموظفين.
- دخل الإستثمار على الأصول المتعلقة بالمنافع مثل الفائدة وتوزيعات الأرباح.
- مصادر الدخل الأخرى.

– المنافع المدفوعة أو مستحقة الدفع (مصنفة مثلاً على أنها منافع تقاعد ومنافع وفاة ومنافع عجز ودفعات بمبلغ مقطوع).
– المصاريف الإدارية والعمومية.
– المصاريف الأخرى.
– ضرائب الدخل.
– الأرباح والخسائر من التصرف بالإستثمار والتغيرات في قيمة الإستثمار.
– عمليات النقل من وإلى الخطط الأخرى.

ج. بالنسبة لخطط المنافع المحددة، وصف للإفتراضات الإكتوارية الهامة والطريقة المستخدمة لحساب القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

د. بالنسبة لخطط المنافع المحددة القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (والتي يمكن أن تميز بين المنافع القابلة وغير القابلة للإستحقاق) على أساس المنافع الموعودة بموجب شروط الخطة، وعلى أساس الخدمة المقدمة حتى تاريخه وباستخدام إما مستويات الرواتب الحالية أو المتوقعة، ويمكن شمول هذه المعلومات في تقرير إكتواري مرافق لتقرأ بالإقتران مع المعلومات ذات العلاقة.

ه. وصف لسياسة التمويل المستخدمة.

ثالثاً– تقرير خطة منافع التقاعد يمكن أن يحتوي على أسماء مجموعات أصحاب العمل والموظفين المشمولة وعدد المشاركين الذين يستلمون المنافع ونوع البرنامج ووصف لشروط إنهاء البرنامج.

مثال (1)

فيما يلي مثال على بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع لخطة مساهمات محددة:

الأصول	المبلغ بالدينار
الذمم المدينة	
المبالغ المستحقة على شركات مالية (مقابل بيع أسهم)	5500
الفائدة المستحقة القبض	500
توزيعات أرباح مستحقة القبض	1500
مجموع الذمم المدينة	**7500**
النقد	**5000**
الإستثمارات بالقيمة العادلة:	
الأوراق المالية الحكومية	5000

سندات التنمية الحكومية	10000
الإستثمارات في الأسهم المحلية	7500
الإستثمارات في سندات شركات مساهمة	10000
أخرى	5000
مجموع الإستثمارات	**37500**
إجمالي الأصول (أ)	**50000**
الإلتزامات	
الذمم الدائنة المبالغ المستحقة لشركات الوساطة المالية من شراء الأوراق المالية المنافع مستحقة الدفع للمشاركين في صندوق التقاعد – مستحقة وغير مدفوعة	 2500 3500
مجموع الذمم الدائنة	**(6000)**
المصاريف المستحقة	**(2000)**
مجموع الإلتزامات (ب)	**(8000)**
صافي الأصول المتوفرة للمنافع لخطة المساهمات المحدد (أ)-(ب)	**42000**

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يجب تسجيل موجودات خطط المساهمات المحددة عند إعداد القوائم المالية كما يلي:**

أ- بالقيمة العادلة
ب- بالتكلفة
ج- بالقيمة الحالية
د- التكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل

2. **في حال خطة المنافع المحددة، فإن معيار المحاسبة الدولي (26):**

أ- يلزم الخطة بالحصول على تقييم إكتواري سنوياً
ب- لا يلزم الخطة بالحصول على تقييم إكتواري سنوياً
ج- يسمح للخطة بتقدير القيمة الحالية للمنافع المستقبلية على أساس التقييمات التي يتم إجرائها من قبل الخطط المشابهة الأخرى
د- يسمح للخطة بإضافة نسبة معينة على أساس مؤشر أسعار المستهلك إلى التقييم الإكتواري للسنة الماضية

3. **يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (26) ما يلي:**

أ- خطط المساهمات المحددة فقط
ب- خطط المنافع المحددة فقط
ج- القوائم المالية ذات الأغراض العامة للتقارير المالية لخطط منافع التقاعد
د- محاسبة أصحاب العمل لتكلفة منافع التقاعد

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3
الإجابة	أ	ب	ج

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الثاني والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (20)

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".
2. تحديد نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (20).
3. تعريف المنحة الحكومية وتحديد أوجه الإختلاف عن المساعدات الحكومية.
4. التعرف على الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمنح الحكومية.
5. بيان المعالجة المحاسبية للمنح المتعلقة بالدخل.
6. بيان المعالجة المحاسبية للمنح المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك.
7. بيان كيفية الإعتراف بدخل المنح التي تتضمن عدد من الشروط.
8. توضح كيفية معالجة إعادة دفع المنح المتعلقة بالدخل والأصول.
9. إستعراض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (20).

1. مقدمة

تهدف المنح الحكومية أو غيرها من أنواع المساعدات الحكومية تشجيع المنشآت على تنفيذ الأنشطة التي يصعب تنفيذها دون وجود مساعدات من الغير أو بهدف توجيه أنشطة المنشآت إلى مجالات محددة تحقق منافع للمجتمع مثل حماية البيئة التي لا يوجد تشريعات بيئية تضبطها، أو تقديم مساعدات حكومية مثل المشورة الفنية والإرشاد.

2. هدف المعيار Objective

يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الإعتراف بها، كما يتطرق المعيار إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية والتي لا يتم نقل أصولها إلى المنشأة. والمنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات حكومية تستلزم نقل الموارد مقابل الإلتزام، سواء سابق أو مستقبلي، بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة، مثل تنظيف تلوث بيئي سببته المنشأة.

3. نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية، وفي الإفصاح عن أنواع أخرى من المساعدات الحكومية.

ولا ينطبق المعيار على ما يلي:

- المواضيع المتعلقة في المحاسبة عن الهبات الحكومية في القوائم المالية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار أو في المعلومات الإضافية ذات الطبيعة المشابهة.
- المساعدات الحكومية على هيئة منافع ومزايا ضريبية من خلال الإعفاءات الضريبية، والتخفيض على معدلات الضريبة لبعض القطاعات.
- المشاركة الحكومية في ملكية المنشأة.
- المنح الزراعية الحكومية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة".

4. التعريفات Definitions

حكومة Government

لأغراض هذا المعيار لا تمثل الحكومة فقط حكومة بلد معين بل تعبر عن الحكومات والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية .

المساعدة الحكومية Government Assistance

هو إجراء تقوم به الحكومة وذلك لتزويد منفعة إقتصادية محددة إلى منشأة معينة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة للمساعدة بموجب شروط محددة. وتشمل تقديم المنح والأنواع الأخرى من المساعدات غير النقدية والتي لا تتضمن نقل أصول للمنشأة، مثل المشورة القانونية للمنشأة بدون مقابل، **ولا تشمل المساعدة الحكومية** لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة **بشكل غير مباشر** من خلال إجراء يؤثر على ظروف التجارة العامة مثل تزويد البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

المنح الحكومية Government Grants

هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمنشأة مقابل إلتزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بنشاطات التشغيل لدى المنشأة. لا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمنشأة.

وتشمل المنح الحكومية المنح التي تتضمن نقل الموارد إلى المنشأة للعمل في منطقة محددة (مثل منطقة حدودية بعيدة) أو صناعة معينة (أي صناعة قائمة على أساس زراعي بحيث قد لا تكون، بسبب تدني الربحية جاذبة للإستثمار)، وقد أوضح التفسير رقم (10) الصادر عن لجنة التفسيرات الدائمة أن "المتطلب العام الذي يقضي بالعمل في مناطق معينة أو قطاعات صناعية من أجل الحصول على المساعدات الحكومية يمثل أحد الشروط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20) وبالتالي تلبي المساعدة للمشاريع تعريف المنحة الحكومية".

5. الإعتراف بالمنح الحكومية Recognition

1.5 شروط الإعتراف

يجب الإعتراف بالمنح الحكومية بالقيمة العادلة بما فيها المنح غير النقدية شريطة توفر تأكيد معقول بتحقق ما يلي:

- أن المنشأة ستلتزم بالشروط المتعلقة بالمنحة.
- أن المنحة سيتم إستلامها.

2.5 مدة أو فترة الإعتراف

يجب الإعتراف بالمنح الحكومية في الأرباح والخسائر خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المتعلقة بالوفاء بشروط المنحة، وعلى أساس منتظم، **ويجب أن لا تضاف المنح مباشرة لحقوق المساهمين.**

3.5 يعالج القرض القابل للسماح من الحكومة كمنحة حكومية عندما يكون هناك تأكيداً معقولاً أن المنشأة ستفي بشروط السماح بالقرض. ويتم معاملة المنفعة الناشئة عن قرض حكومي بسعر أقل من سعر الفائدة في السوق على أنه منحة حكومية.[1]

6. المنح المرتبطة بالدخل Grants Related to Income

هي المنح التي تقوم الحكومة بموجبها بنقل أو تحويل نقدية للمنشأة، وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.

1.6 المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالدخل

يتم معالجة المنح النقدية كدخل خلال مدة المنح وبما يقابل المصاريف المرتبطة بالمنحة، أي وفق نسبة الوفاء بشروط المنحة. ويتم معالجة المنفعة الناتجة عن حصول المنشأة على قرض حكومي بسعر فائدة أقل من سعر الفائدة في السوق على أنها منحة حكومية.

مثال (1)

في 2012/1/1 إستلمت شركة البوتاس منحة بقيمة 70000 دينار من إحدى الجهات الحكومية المانحة شريطة تنظيف البيئة المحيطة بمصانع الشركة خلال السنوات الثلاثة القادمة، وقد تكبدت الشركة التكاليف التالية:

السنة	التكاليف المتكبدة
2012	24000 دينار
2013	6000 دينار
2014	30000 دينار
المجموع	**60000 دينار**

المطلوب: وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20) بيّن كيف سيتم الإعتراف بدخل المنحة.

حل مثال (1)

سيتم الإعتراف بالمنحة كدخل خلال الفترة التي يتم بها تحمل التكاليف بإستخدام أساس منطقي ومنتظم وبالتالي (نسبة الوفاء بشروط المنحة) وسيتم إطفاء أو توزيع دخل المنحة كما يلي:

[1] قبل 2009/1/1 كانت القروض بدون فائدة أو بفائدة مخفضة تعالج كمساعدات حكومية يتم الإفصاح عنها دون الإعتراف بها.

السنة	مبلغ المنحة المعُترف بتسجيله كدخل	رصيد دخل المنحة المؤجل في الميزانية في 12/31
2012	(60000/24000) × 70000 = 28000 دينار	42000 دينار
2013	(60000/6000) × 70000 = 7000 دينار	35000
2014	(60000/30000) × 70000 = 35000 دينار	0
المجموع	**= 70000 دينار**	

2.6 عرض المنح المتعلقة (المرتبطة) بالدخل

يتم عرض المنح الحكومية المرتبطة بالدخل في القوائم المالية بأي من الطريقتين التاليتين:

البديل الأول (الطريقة الإجمالية): يتم عرض المنحة كرصيد دائن في قائمة الدخل، سواء بشكل منفصل أو تحت عنوان عام مثل "إيرادات أخرى".

البديل الثاني (طريقة الصافي): طرح المنحة من المصروفات المرتبطة بها.

ويترك المعيار الخيار للمنشأة إختيار أي من البديلين، حيث تعطي الطريقتان نتائج متشابهة.

7. المنح المرتبطة بالأصول Grants Related to Assets

هي منح حكومية تتم من خلال نقل الحكومة أصول غير نقدية للمنشأة مثل (مباني، أراضي) أو تحويل نقدية للمنشأة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل. يمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع أو موقع الأصول أو فترة شراءها أو حيازتها.

1.7 المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالأصول

لا يتم دائماً تقديم المنح الحكومية بشكل نقدي أو نقد معادل، فقد تكون المنحة على شكل نقل أصل غير نقدي للمنشأة، مثل تقديم الحكومة أرض أو بناية في منطقة نائية. يسمح المعيار في هذه الحالة للمنشأة أن تختار واحدة من المعالجات المحاسبية التالية:

- تسجيل المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي (الأسلوب المتبع عادةً)، أو
- إثبات كل من الأصل والمنحة "بمبلغ إسمي" أي رمزي، بمبلغ دينار واحد مثلاً (الأسلوب المتبع أحياناً).

ويتم الإعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك على أنها دخل خلال المدة الزمنية التي يحتسب خلالها الإهتلاك، وبالنسب التي يتم فيها قيد الإهتلاك على تلك الأصول.

مثال (2)

إستلمت الشركة العربية للصناعات الغذائية منحة بقيمة 160000 دينار لتركيب أجهزة لتنقية المياه المستخدمة في إنتاج المواد الغذائية، وقدرت الشركة تكلفة تلك الأجهزة بمبلغ 200000 دينار. وسيتم إهتلاك تلك الأجهزة بطريقة القسط الثابت خلال عمرها البالغ 4 سنوات.

المطلوب: وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20) بيّن كيف سيتم الإعتراف بدخل المنحة.

حل مثال (2)

أ- سيتم الإعتراف بدخل المنحة على مدى 4 سنوات وبنسبة إهتلاك الأجهزة المتعلقة بالمنحة وكما يلي:

السنة	نسبة الإهتلاك السنوي	دخل المنحة
1	1/ 4 = 25 %	25 % ×160000 = 40000 دينار
2	1/ 4 = 25 %	25 %×160000 = 40000 دينار
3	1/ 4 = 25 %	25 % ×160000 = 40000 دينار
4	1/ 4 = 25 %	25 % ×160000 = 40000 دينار
		المجموع = 160000 دينار

سيبلغ مصروف الإهتلاك السنوي بمبلغ 50000 (200000÷4) وبالتالي سيكون صافي الأثر على الأرباح والخسائر سنوياً 10000 دينار (50000 –40000) ويمثل صافي مصاريف المنحة.

ب- يمكن للشركة طرح مبلغ المنحة من تكلفة الأصل ليسجل بقيمة 40000 دينار (200000-160000) ويتم الإهتلاك لتلك القيمة مما ينجم عنه مصروف إهتلاك بمبلغ 10000 دينار (40000÷4) وهو نفس صافي الأثر على الأرباح والخسائر في المعالجة السابقة.

عند وجود شروط محددة بالعناصر المختلفة للمنحة، لا بد من تقييم بنود المنحة من أجل تحديد كيفية حصول المنشأة على عناصر المنحة المختلفة وبناءً على ذلك التقييم، يتم توزيع مبلغ المنحة الإجمالي.

مثال (3) (الإعتراف بالمنح التي تتضمن أحياناً قبض المنح كجزء من مجموعة مساعدات مالية يُلحق بها عدد من الشروط)

تلقت شركة الوفاق منحة بقيمة 10 مليون دينار، وسيتم إستغلال 60% من المنحة في شراء مبنى للطلبة أصحاب الإحتياجات الخاصة (المعوقين حركياً) والذي قدر العمر الإنتاجي له بـــ 20 سنة. أما المبلغ المتبقي من المنحة فهو مخصص لدعم رسوم تعليم أولئك الطلبة لمدة 4 سنوات من تاريخ المنحة.

المطلوب: وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20) بيّن كيف سيتم الإعتراف بدخل المنحة.

حل مثال (3)

سيتم أولاً توزيع المنحة على النحو التالي:

- المنحة المتعلقة بالأصول 60% × 10 = 6 مليون دينار
- المنحة المتعلقة بالدخل 40% × 10 = 4 مليون دينار

سيتم الإعتراف بالمنحة المتعلقة بالأصول في بيان الدخل خلال العمر الإنتاجي للمبنى، والبالغ 20 سنة باستخدام أساس منتظم وبإفتراض أنه يتم إستهلاك المبنى باستخدام طريقة القسط الثابت، يتم الإعتراف بهذا الجزء من المنحة (أي 6 مليون دينار) كدخل خلال فترة 20 سنة بمعدل 300000 دينار سنوياً (6000000 مليون ÷ 20 سنة).

وسيتم الإعتراف بالمنحة المتعلقة بالدخل خلال فترة أربع سنوات، وبإفتراض أنه سيتم تقديم دعم رسوم التعليم بشكل متساوي خلال مدة الأربع سنوات، سينقل هذا الجزء من المنحة (أي 4 مليون دينار) إلى الدخل خلال فترة أربع سنوات بمعدل 1 مليون دينار للسنة الواحدة.

2.7 عرض المنح الحكومية في المتعلقة بالأصول القوائم المالية

يمكن عرض المنح الحكومية المرتبطة بالأصول، بما فيها المنح غير النقدية المثبتة بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي بأي من الأسلوبين التاليتين:

الأسلوب الأول: عرض المنحة كدخل مؤجل يعترف بها بطريقة محددة وفق التكاليف المتكبدة للوفاء بشروط المنحة.

الأسلوب الثاني: طرح مبلغ المنحة من قيمة الأصول المتعلقة بها للتوصل إلى القيمة الدفترية المسجلة (الصافي) للأصل.

مثال (4)

في 2011/1/1 إستلمت شركة العطاء منحة مقدارها 200000 دينار متعلقة بأجهزة لإستخراج المياه من الآبار الجوفية، حيث تعمل شركة العطاء في منطقة نائية وتخدم المجتمع المحلي بشكل كبير. وقد إشترت الشركة الأجهزة بمبلغ 800000 دينار وسجلت بالدفاتر كأصول، وقد حدّد العمر الإنتاجي لها بأربع سنوات وسيتم إهتلاكها بطريقة القسط الثابت.

المطلوب: بيّن طرق العرض الممكنة لتلك المنحة في القوائم المالية لشركة العطاء.

حل مثال (4)

بموجب البديل الأول: يتم عرض المنحة كدخل مؤجل في قائمة المركز المالي، حيث سيظهر رصيد الدخل المؤجل كما يلي:

- في 2011/1/1 يتم تحديد المنحة بمبلغ 200000 دينار مبدئياً كدخل مؤجل:

200000		من حـــ/ النقدية	2011/1/1
	200000	إلى حـــ/ دخل منحة مؤجل	

- ويتم إثبات قيد شراء المولدات بالقيد التالي:

800000		من حـــ/ الاجهزة	2011/1/1
	800000	إلى حـــ/ النقدية لدى البنك	

- في 2011/12/31 يتم الإعتراف بمبلغ 50000 دينار كدخل منحة، ويتم ترحيل الرصيد المتبقي بقيمة 150000 دينار إلى قائمة المركز المالي. وعليه يتم إعداد القيد التالي:

50000		من حـــ/ دخل منحة مؤجل	2011/12/31
	50000	إلى حـــ/ دخل منحة متحقق	

ويقفل حساب دخل المنحة المتحقق في قائمة الدخل، أما رصيد دخل المنح المؤجل فسيظهر ضمن المطلوبات في قائمة المركز المالي بمبلغ 150000 دينار.

ويتم تكرار القيد الأخير في نهاية الأعوام 2012 و 2013 و 2014 أيضاً، وسيظهر رصيد دخل منحة للأعوام الأربعة ومبلغ المنحة المُعترف به كدخل خلال السنوات الأربع كما يلي:

	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31	2014/12/31
رصيد دخل المنحة المؤجل (قائمة المركز المالي)	150000	100000 دينار	50000	0
مبلغ دخل المنحة المكتسب	50000 دينار	50000 دينار	50000 دينار	50000

كما سيتم تحميل بيان الدخل بمصروف إهتلاك الأجهزة بمبلغ 200000 دينار سنوياً (800000 ÷ 4).

بموجب البديل الثاني: يتم العرض في قائمة المركز المالي من خلال إقتطاع المنحة من قيمة الأصل الدفترية (المسجلة)، أي تعتبر المنحة تخفيض لقيمة الأجهزة الدفترية.

يتم إقتطاع المنحة بمبلغ 200000 من إجمالي القيمة الدفترية للأصل للتوصل إلى القيمة المسجلة بمبلغ 600000 دينار (800000 – 200000). وبما أن العمر الإنتاجي للأجهزة هو 4 سنوات، يتم قيد الإهتلاك السنوي بمبلغ 150000 دينار (600000 دينار ÷ 4 سنوات) على بيان الدخل للسنوات من 2011 إلى 2014.

وعليه يتم إثبات شراء الأصل وتخفيضه بقيمة المنحة بموجب القيدين التاليين:

- **قيد شراء الأصل:**

800000		من حـــ/ الاجهزة	2011/1/1
	800000	إلى حـــ/ النقدية	

- **قيد تخفيض الأصل بقيمة المنحة:**

200000		من حـــ/ النقدية	2011/1/1
	200000	إلى حـــ/ الاجهزة	

ولا يختلف الأثر الواقع على النتائج التشغيلية سواء تم إختيار البديل الأول أو الثاني، وكما يلي:

البديل	البديل الاول	البديل الثاني
دخل منحة متحقق سنوياً	50000 دينار	ـــــــ
مصروف الإهتلاك	(200000) دينار	(150000) دينار
صافي الأثر	(150000) دينار	(150000) دينار

8. المنح الحكومية التي تصبح مستحقة القبض كتعويض للمنشأة عن المصاريف أو الخسائر المتكبدة سابقاً أو لغرض تقديم دعم مالي فوري للمنشأة دون تكبد تكاليف مستقبلية ذات علاقة

يجب الإعتراف بهذا النوع من المنح على أنها دخل للفترة التي تصبح فيها مستحقة القبض.

ومن الأمثلة عليها:

- يتم إعطاء المنح أحياناً لأغراض دفع مبالغ لشركات زراعية عن خسائر محددة لحقت بها نتيجة الصقيع وتضرر الإنتاج الزراعي.
- يمكن تقديم المنحة لمنشأة ما لتعويضها عن خسائر تكبدتها في الماضي بسبب العمل ضمن منطقة نائية وتأثرت بشكل سلبي بالقرارات الحكومية، هنا يجب الإعتراف بهذه المنحة التي إستلمتها المنشأة على أنها دخل في السنة التي تصبح فيها المنحة مستحقة القبض.

9. عرض المنح المتعلقة بالأصول في قائمة التدفقات النقدية

عند إستلام نقدية تتعلق بالمنح التي تتطلب شراء أصول غير نقدية (معدات مثلاً)، يتم إظهار التدفقات النقدية المستلمة ضمن قسم الأنشطة الإستثمارية في قائمة التدفقات النقدية، بالإضافة لذلك سيكون هناك أيضاً تدفقات نقدية خارجة نتيجة شراء الأصل الوارد في شروط المنحة. ويتطلب معيار

المحاسبة الدولي رقم (20) بشكل محدد ضرورة إظهار التدفقات المقبوضة والمدفوعات الخارجة بشكل منفصل وعدم ترصيدها بالصافي، كما يتطلب المعيار أيضاً ضرورة إظهار المقبوضات بمعزل عن المدفوعات بشكل منفصل بغض النظر عما إذا كان يتم إقتطاع المنحة من الأصل عند عرضها في قائمة المركز المالي أم لم يتم.

10. إعادة دفع المنح الحكومية Repayment of Government Grants

أ. عند الإخلال بشروط المنحة بحيث تصبح المنحة قابلة لإعادة الدفع، يجب معالجتها كتغيير في التقدير المحاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ويتم محاسبتها بأثر مستقبلي من خلال الأرباح والخسائر.

ب. إعادة دفع المنحة المتعلقة بالدخل:

عند إعادة دفع المنحة المتعلقة بالدخل يجب إتباع ما يلي:

- إستخدام رصيد المبلغ غير المطفأ للرصيد الدائن المؤجل الخاص بالمنحة.
- إذا كان المبلغ المطلوب إعادة دفعه يتجاوز رصيد دخل المنحة المؤجل الموجود، وإذا لم يكن هناك رصيد دائن مؤجل لدخل المنحة، فيجب الإعتراف مباشرة بمبلغ إعادة دفع المنحة كمصروف في الأرباح والخسائر.

مثال (5)

بالرجوع إلى مثال رقم (1) السابق إفرض أن الجهة الحكومية المقدمة للمنحة طالبت شركة البوتاس في بداية عام 2014 بمبلغ 45000 دينار كإسترداد لجزء من المنحة نتيجة إخلال الشركة ببعض شروط المنحة. وقد قام شركة البوتاس بدفع المبلغ نقداً في 2014/4/1.

المطلوب: بيان كيفية معالجة المبلغ المعاد دفعه من المنحة بإفتراض أن شركة البوتاس إستخدمت أسلوب عرض المنحة كدخل مؤجل.

حل مثال (5)

يبلغ رصيد دخل المنحة المؤجل في 2014/1/1 مبلغ 35000 دينار. وبما أن قيمة المبلغ المعاد دفعة 45000 دينار يتجاوز رصيد دخل المنحة المؤجل فيتم الإعتراف بالباقي والبالغ 10000 دينار كمصروف. وعليه يظهر قيد المبلغ المعاد دفعة من المنحة على النحو التالي:

35000 10000	 45000	من حـــ/ دخل منحة مؤجل حـــ/ مصاريف منحة معاد دفعها إلى حـــ/ النقدية	2014/4/1

ج. إعادة دفع المنحة المتعلقة بالأصول:

يجب معالجة المنح المعاد دفعها للجهات المانحة بإحدى الطريقتين التاليتين:

1. من خلال زيادة القيمة الدفترية (المسجلة) للأصل المتعلق بالمنحة، أو
2. تخفيض رصيد الدخل المؤجل بمقدار المبلغ المعاد دفعه.

كما يجب الإعتراف مباشرة كمصروف بالإهتلاك المتجمع الإضافي المتراكم الذي كان سيتم الإعتراف به حتى تاريخه كمصروف في غياب المنحة. (أنظر التمرين الثالث في نهاية هذا الفصل).

11. المساعدات الحكومية Government Assistance

تشمل المساعدات الحكومية المنح الحكومية المتعلقة بنقل موارد للمنشأة سواء كانت منح متعلقة بالدخل أو بالأصول والتي يتم الإعتراف بها في القوائم المالية، كما تشمل المساعدات الحكومية أشكال معينة من المساعدات المباشرة التي لا يمكن بشكل موضوعي تقديرها أو تحديد قيمة لها، وعمليات مع الحكومة لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمنشأة، والتي لا يتم الإعتراف بها بل **الإفصاح** عنها فقط.

ومن الأمثلة على المساعدات الحكومية التي لا يمكن تقديرها بشكل موضوعي:

- الإستشارات الفنية أو التسويقية المجانية.
- تقديم الكفالات الحكومية للمنشأة.

وكمثال على المساعدات التي لا يمكن تمييزها من النشاطات التجارية العادية للمنشأة هو سياسة الشراء الحكومية المسؤولة عن جزء من مبيعات المنشأة.

ويشير المعيار أيضاً بأن المساعدات غير المباشرة المتمثلة بتوفير الحكومة لبنية تحتية من خلال تحسين شبكات المواصلات والإتصالات والمياه لا تعتبر شكلاً من أشكال المساعدات الحكومية نظراً لأن تحديد منفعة المنشأة المباشرة منها ستكون تقدير جزافي غير موضوعي.

12. متطلبات الإفصاح Disclosures

يجب الإفصاح عن الأمور التالية:

أ. السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية، بما في ذلك طريقة عرض المنح الحكومية التي تم إتباعها في القوائم المالية.

ب. طبيعة ومدى المنح الحكومية التي تم الحصول عليها والإعتراف بها والمساعدات الحكومية التي إستفادت المنشأة منها.

ج. الشروط التي لم تلبيها المنشأة والأحداث الطارئة الأخرى المتعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الإعتراف بها.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يتم معالجة المنحة غير النقدية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (20) كما يلي:**

أ- إثبات المنحة بقيمة تقدرها الإدارة
ب- إثبات الأصل بتكلفة الإستبدال وقيد المنحة بالقيمة الإسمية
ج- إثبات كل من المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي
د- إثبات الأصل فقط بالقيمة العادلة، وعدم الإعتراف بالقيمة العادلة للمنحة

2. **واحدة من المعالجات المحاسبية التالية تتفق مع متطلبات المحاسبة الدولي رقم (20) بالنسبة للمنح المتعلقة بالدخل:**

أ- يتم الإعتراف بالمنحة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية
ب- إضافة قيمة المنحة بالدائن لحساب الإيرادات الأخرى في قائمة الدخل
ج- الإعتراف بالمنحة في حساب الأرباح المحتجزة في قائمة المركز المالي
د- عرض المنحة في قائمة الدخل بإسم (دخل آخر) أو بإسم دخل المنح الحكومية، أو طرحها من مصاريف الوفاء بالمنحة

3. **بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) هناك نوعان من المنح الحكومية:**

أ- المنح المتعلقة بالأصول
ب- المنح المتعلقة بالمطلوبات
ج- المنح المتعلقة بالدخل
د- ما ورد في (أ) و(ب) صحيح

4. **يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) معالجة تحسين الحكومة لشبكة المياه في المنطقة التي تعمل بها الشركة كما يلي:**

أ- تعالج بإعتبارها منح حكومية
ب- تعالج بإعتبارها من المساعدات الحكومية
ج- لا تعتبر ضمن المساعدات الحكومية
د- تعامل بإعتبارها هبة

5. **عند الإخلال بشروط المنحة بحيث تصبح المنحة قابلة لإعادة الدفع، يجب معالجتها كما يلي:**

أ- كتغير في السياسات المحاسبية وتعالج بأثر رجعي
ب- كتغيير في التقدير المحاسبي
ج- تعتبر ضمن أخطاء سنوات سابقة وتعالج بأثر رجعي
د- تعتبر تخفيض لإيرادات النشاط التشغيلي للمنشأة

6. **يجب الإعتراف بالمنح الحكومية كما يلي:**

أ- ضمن الأرباح المحتجزة

ب- كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبط بالوفاء بشروط المنحة

ج- ضمن حساب رأس المال الموهوب في حقوق الملكية

د- تخفيض للإلتزامات

7. **إذا حصلت المنشأة على قرض من الحكومة بفائدة تقل كثيراً عن سعر الفائدة السائد في السوق فإنه (JCPA دورة حزيران 2009):**

أ- يتم إعتبار الفرق في سعر الفائدة منحة حكومية للمنشأة

ب- لا يتم إعتبار الفرق في سعر الفائدة كمنحة حكومية لأنه لم يقبض من المنشأة

ج- يتم أخذ الفرق في سعر الفائدة إلى الربح الصافي

د- لا شيء مما ورد أعلاه

التمرين الثاني:

إستلمت الشركة العربية منحة بقيمة 4 مليون دينار لتركيب أجهزة فلاتر لمنع التلوث، وقدرت الشركة تكلفة تلك الأجهزة 6 مليون دينار. وسيتم إهتلاك تلك الأجهزة بطريقة مجموع أرقام السنين خلال عمرها البالغ 4 سنوات.

المطلوب: وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20)، بيّن كيف سيتم الإعتراف بدخل المنحة.

التمرين الثالث:

في 2011/1/1 إستلمت شركة الصحراء منحة حكومية مقدارها 30000 دينار كمساهمة حكومية لشراء أجهزة للحد من التلوث الناتج عن عمليات المصنع الإنتاجية. وقد إشترت الشركة الأجهزة بمبلغ 51000 دينار، وقد حدّد العمر الإنتاجي لها بـــ 3 سنوات وسيتم إهتلاكها بطريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية. في 2013/7/1 قامت الجهة الحكومية المقدمة للمنحة أعلاه بمطالبة شركة الصحراء بمبلغ 8000 دينار كإسترداد لجزء من المنحة نتيجة إخلال الشركة ببعض شروط المنحة. وقد قامت الشركة بدفع المبلغ نقداً.

المطلوب: بيان كيفية معالجة المبلغ المعاد دفعه من المنحة بإفتراض أن شركة الصحراء استخدمت أسلوب عرض المنحة كتخفيض للأصل.

التمرين الرابع:

عدّد شروط الإعتراف بالمنح الحكومية.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7
الإجابة	ج	د	د	ج	ب	ب	أ

إجابة التمرين الثاني:

سيتم الإعتراف بدخل المنحة على مدى 4 سنوات وبنسبة إهتلاك الأجهزة المتعلقة بالمنحة وكما يلي:

السنة	نسبة الإهتلاك السنوي	دخل المنحة
1	4/ 10 = 40%	40% × 4 = 1,6 مليون دينار
2	3/10 = 30%	30% × 4 = 1,2 مليون دينار
3	2/10 = 20%	20%× 4 = 0,8 مليون دينار
4	1/10 = 10%	10%× 4 = 0,4 مليون دينار
	المجموع	**= 4 مليون دينار**

إجابة التمرين الثالث:

نظراً لأن الشركة إستخدمت أسلوب عرض المنحة كتخفيض للأصل فتكون قيمة الأجهزة التي أثبتت بعد تخفيضها بقيمة المنحة 21000 دينار (51000 – 30000). وعليه يتم بداية زيادة قيمة الأصل بمقدار المنحة المعاد دفعها، ويظهر ذلك بموجب القيد التالي:

8000		من حـــ/ أجهزة الطاقة الكهربائية	2013/7/1
	8000	إلى حـــ/ إلتزام منحة معاد دفعها	

ويتم إثبات قيد دفع المنحة نقداً:

8000		من حــ/ إلتزام منحة معاد دفعها	2013/7/1
	80000	إلى حــ/ النقدية	

أما فرق الإهتلاك المتراكم للعامين 2011 و2012 والذي يتوجب الإعتراف به كمصروف فيمثل الفرق بين ما تم إهتلاكه في دفاتر الشركة في ضوء حصولها على كامل المنحة والإهتلاك في ضوء إعادة جزء من المنحة، حيث يظهر على النحو التالي:

البيان	2011	2012
الإهتلاك السنوي في ضوء حصول الشركة على كامل المنحة (21000 ÷ 3)	7000	7000
الإهتلاك السنوي في ضوء إعادة جزء من المنحة (8000 + 21000) ÷ 3	9666.6	9666.6
الفرق في الإهتلاك	2666.6	2666.6
الفرق في مجمع الإهتلاك المتركم للعامين 2011 و 2012 =	2666.6 + 2666.6 = 5333.2	

وفي ضوء ذلك يتم إثبات القيد التالي:

5333.2		من حــ/ مصاريف منحة معاد دفعها	2013/7/1
	5333.2	إلى حــ/ مجمع إهتلاك مولدات طاقة كهربائية	

إجابة التمرين الرابع:

يتم الإعتراف بالمنح الحكومية بالقيمة العادلة بما فيها المنح غير النقدية شريطة توفر الشرطيين التاليين معاً:

- أن المنشأة ستقوم بالإلتزام بالشروط المتعلقة بالمنحة.
- وجود تأكيد معقول بأنه سيتم إستلام المنحة.

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الثالث والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (29)

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (29).
3. وصف المميزات والخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع.
4. تحديد مفهوم أرباح أو خسائر القوة الشرائية.
5. بيان مفهوم الرقم القياسي للأسعار.
6. بيان المعالجة المطلوبة لإعادة عرض القوائم المالية للشركات التي تعمل في ظل إقتصاد ذو تضخم مرتفع.
7. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

1. مقدمة

في بعض دول العالم تسود معدلات تضخم مرتفعة جداً، مما يجعل القوة الشرائية للعملة المحلية في تلك الدول تفقد الكثير من قيمتها الشرائية، ويلجأ المتعاملون في تلك الدول في كثير من الأحيان إلى إتمام عمليات التبادل التجاري بعملات عالمية أخرى. كما أن الأرقام المحاسبية تفقد ملائمتها لمتخذ القرار بوجود معدلات تضخم مفرطة، مما يجعل مكونات القوائم المالية أي الأصول والإلتزامات والإيردات والمصاريف ذات ملائمة متدنية عند إعداد القوائم المالية للفترة الحالية ومقارنتها بأرقام الفترات السابقة.

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (29) إلى بيان كيفية عرض القوائم المالية والتقرير عن الأحداث الإقتصادية لمنشأة تعمل في ظل إقتصاد مفرط (مرتفع جداً) التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الإقتصادية الحقيقة لتلك الشركات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة.

3. نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار على القوائم المالية الرئيسية بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي منشأة تقدم تقاريرها المالية بعملة إقتصاد ذو تضخم مفرط (مرتفع جداً)، ويقدم المعيار كما هو مبين لاحقاً مؤشرات فيما إذا كانت البيئة الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة هي ذات تضخم مفرط. ويحدد هذا المعيار إجراءات تعديل المعلومات المالية لتشمل آثار التضخم المرتفع.

4. الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع

لا يعرف المعيار التضخم المرتفع Hyperinflation ولكنه يحدد الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع، وتشمل هذه الخصائص على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ. عندما يفضل عامة الناس حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً، ويتم على الفور تحويل أو إستثمار أي عملة محلية من أجل محاولة الحفاظ على قوتها الشرائية.

ب. يهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية (الأسعار) المحددة بعملة أجنبية مستقرة وليس بالعملة المحلية، ويمكن أن تحدد أسعار السلع والخدمات بالعملة الأجنبية.

ج. عندما يتم تسعير المبيعات والمشتريات الآجلة بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية، حتى لو كانت فترة الإئتمان قصيرة جداً.

د. عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة على نحو وثيق بالرقم القياسي للأسعار.

ه. عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات ما يقارب 100% أو أكثر.

وينص المعيار أيضاً على ضرورة إستخدام الإجتهاد في تحديد ما إذا كان من المطلوب إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة تطبيقاً لهذا المعيار أم لا. وعندما يتوقف الإقتصاد عن كونه عالي التضخم، يجب على المنشأة عندئذ أن تتوقف عن إعداد القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار كما يجب أن تتوقف كافة المنشآت في تلك البيئة عن تطبيق المعيار من نفس التاريخ.

5. إعادة عرض القوائم المالية The Restatement of Financial Statements

أ. إذا كانت قائمة المركز المالي معدة على أساس بيانات التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن بنود قائمة المركز المالي غير المعروضة بوحدة قياس جارية بتاريخ قائمة المركز المالي، يتم إعادة عرضها بإستخدام مؤشر أسعار عام. ويفضل إستخدام كافة المنشآت في نفس البلد نفس مؤشر الأسعار.

ب. لا يتم إعادة عرض البنود النقدية مثل (النقدية، الذمم المدينة، الذمم الدائنة ......إلخ) بوحدات قياس أخرى كون تلك البنود ظاهرة بوحدة نقدية جارية بتاريخ قائمة المركز المالي.

ج. لا يتم إعادة عرض البنود المعبر عنها بالتكلفة الجارية لأنها ظاهرة بوحدة القياس الجارية بتاريخ قائمة المركز المالي.

د. يتم إعادة عرض كافة البنود غير النقدية باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام بين تاريخ شراء تلك البنود وتاريخ قائمة المركز المالي الحالية، ما لم يتم تسجيلها بالقيم الحالية (مثل: صافي القيمة القابلة للتحقق أو القيمة السوقية) في تاريخ قائمة المركز المالي وفي تلك الحالة لا يتم إعادة عرضها بمبالغ أخرى.

ه. يتم إظهار أي ربح أو خسارة من إعادة عرض البنود غير النقدية باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام في بيان الدخل، ويجب الإفصاح عن صافي ربح أو خسارة إعادة القياس بشكل منفصل في بيان الدخل.

و. يتم تطبيق مؤشر الأسعار من التواريخ التي تم فيها تطبيق محاسبة التضخم المرتفع لأول مرة على هذه البنود.

ز. إذا تم إعادة قياس قيمة بعض الأصول غير النقدية (مثل إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات) في فترات سابقة لتاريخ القوائم المالية، يتم عندها إعادة عرض المبالغ المسجلة من تاريخ إعادة تقييم الأصول.

ح. بعد إعادة تقييم البنود غير النقدية بإستخدام الرقم القياسي لمؤشر الأسعار، نجد أن هناك بنود قد تظهر وفق المعالجات المحاسبية المقبولة في معايير الإبلاغ المالي الدولية بالقيم الجارية مثل:

1- المبلغ القابل للإسترداد عند تقييم الأصول غير المتداولة، أو

2- صافي القيمة القابلة للتحقق في حالة المخزون، أو

3- القيمة العادلة لبعض أنواع الإستثمارات المالية.

ففي هذه الحالة يتم مقارنة مبالغ البنود المحتسبة بإستخدام الرقم القياسي لمؤشر الأسعار أو القيم الجارية للبنود (1، 2، 3) وإثبات القيم الأقل عند إعادة عرض قائمة المركز المالي.

ط. في بداية فترة التطبيق الأولي لهذا المعيار يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين بإستثناء الأرباح المدورة وأي فائض إعادة تقييم وذلك باستخدام مؤشر عام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشوئها. ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة، كما يجري إشتقاق رقم الأرباح المدورة المعاد بيانها كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي.

مثال (1)

تعمل شركة الواحة في إقتصاد مرتفع التضخم، وفيما يلي قائمة المركز المالي في 2013/12/31:

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	4000
المخزون	3000
الأصول الملموسة غير المتداولة	8000
مجموع الأصول	**15000**
المطلوبات وحقوق الملكية	
الدائنون و أ.الدفع	6000
الإلتزامات غير المتداولة	5500
رأس المال (أصدر في بداية 2010)	2000
الأرباح المحتجزة	1500
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**15000**

حيث كان مؤشر الرقم القياسي للأسعار كما يلي:

2009/12/31	%100
2010/12/31	%130
2011/12/31	%180
2012/12/ 31	%220
2013/12/ 31	%250

تم شراء الأصول الملموسة غير المتداولة في 2010/12/31، والإلتزامات غير المتداولة عبارة عن قرض تم الحصول عليه في 2013/4/1، والمخزون هو من مشتريات 2013/10/1. وبإفتراض أن مؤشر الأسعار يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.

المطلوب: إظهار قائمة المركز المالي لشركة الإتحاد بعد التعديل فيما يخص التضخم المرتفع.

حل مثال (1)

البيان	المبالغ بالدينار
<u>الأصول</u>	
النقدية	4000
المخزون 3000 × (250 ÷ 242.5%)	3093
الأصول غير المتداولة 8000 × (250% ÷ 130%)	15385
مجموع الأصول	**22478**
<u>المطلوبات وحقوق الملكية</u>	
الدائنون و أ. الدفع	6000
الإلتزامات غير المتداولة	5500
رأس المال (أصدر في بداية 2010) 2000× (250 ÷ %100)	5000
الأرباح المحتجزة (متمم حسابي)	**5978**
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**22478**

يلاحظ من المثال السابق ما يلي:

– تم إعادة عرض المخزون بالرقم القياسي عند إقتناء المخزون = 242.5% وكما يلي:

$$220\ \% + \frac{220 - 250}{\text{12 شهر}} \times \text{9 شهور}^{1} = 242.5\%$$

– البنود النقدية مثل (النقدية، الدائنون، المطلوبات غير المتداولة) تظهر بقيمتها الدفترية، فلم يتم إعادة عرضها بالرقم القياسي لمؤشر الأسعار.

6. إعادة عرض بنود قائمة الدخل الشامل Statement of Comprehensive Income

يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في قائمة الدخل الشامل بوحدة القياس الجارية بتاريخ إنتهاء الفترة المالية. وعليه يتوجب إعادة عرض كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في القوائم المالية.

7. الأرباح أو الخسارة من صافي المركز النقدي
Gain or Loss on Net Monetary Position

في فترة التضخم تفقد المنشأة قوة شرائية إذا كان لديها زيادة في الأصول النقدية عن الإلتزامات النقدية، ويكسب المشروع قوة شرائية عندما يكون لديه إلتزامات نقدية تزيد عن الأصول النقدية إلى الحد الذي لا تكون فيه الأصول والإلتزامات مربوطة مع مستوى الأسعار. يتمثل الربح أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الفرق الناتج عن إعادة عرض الأصول غير النقدية وحقوق المالكين وبنود قائمة الدخل من ناحية وتعديل الأصول والإلتزامات المربوطة مع مؤشر أسعار من ناحية أخرى. يتم إدراج المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي ضمن بيان الدخل ويتم إجراء مقاصة بين الربح أو الخسارة وصافي المركز النقدي.

إحتساب أرباح أم خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية

يتم إحتساب أرباح أم خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية عن طريقة مقارنة صافي البنود النقدية في بداية الفترة مع صافي البنود النقدية في نهاية الفترة مع الأخذ بعين الإعتبار حركة البنود النقدية خلال العام ومدى التغير في مؤشر مستوى الأسعار خلال نفس الفترة.

مثال (2)

في 2013/12/31 كان لدى الشركة الأهلية والتي تعمل في إقتصاد عالي التضخم الأرصدة التالية: نقدية 20000 دينار، ذمم مدينة 30000 دينار، ذمم دائنة 40000 دينار، إستثمار في سندات 50000 دينار، قرض بنك قصير الأجل 80000 دينار.

المطلوب: حدّد نتيجة أثر إعادة قياس الأرصدة السابقة.

[1] الفترة من 1/1 –2013/10/1

حل مثال (2)

يوجد لدى الشركة الأهلية صافي إلتزامات نقدية تبلغ 20000 دينار (20000 + 30000 + 50000 – 40000 – 80000) وبالتالي سيظهر لدى الشركة مكاسب حيازة قوة شرائية، نظراً لأن الإلتزامات النقدية أكبر من الأصول النقدية.

8. التضخم المرتفع (المفرط) عند وجود شركات تابعة أو زميلة

أ. إذا كانت الشركة الأم تعمل في إقتصاد مرتفع التضخم في حين لا تعمل الشركة التابعة أو الزميلة في إقتصاد مرتفع التضخم، يجب عندئذ إعادة عرض نتائج الشركة الأم بما يخص التضخم المرتفع وفق المعيار (29). بينما تستثنى الشركة الزميلة أو الشركة التابعة من تطبيق المعيار، إلا أنه يتم إعادة عرض نتائج الشركة التابعة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (21) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

ب. إذا كانت الشركة التابعة أو الزميلة تعمل في إقتصاد مرتفع التضخم في حين لا تعمل الشركة الأم في إقتصاد مرتفع التضخم، فيتوجب في هذه الحالة إعادة عرض القوائم المالية للشركة الزميلة أو الشركة التابعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)، بينما تستثنى الشركة القابضة من تطبيق المعيار.

9. إنتهاء أوضاع التضخم الإقتصادي المرتفع

Economies Ceasing to be Hyperinflationary

عندما يتوقف الإقتصاد عن كونه مرتفع التضخم، تتوقف المنشأة عن إعداد وعرض القوائم المالية المعدة بموجب هذا المعيار، وعندها يجب معالجة المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ فترة التقرير السابق كأساس للقيم المرحلة في القوائم المالية اللاحقة.

10. الإفصاح Disclosures

يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:

أ- حقيقة أنه تم إعادة عرض القوائم المالية ومعلومات الفترة المقارنة الأخرى بالنسبة للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة إعداد التقارير.

ب- الأساس الذي تم بناءً عليه إعداد القوائم المالية، أي على أساس التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية.

ج- طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ قائمة المركز المالي وأي حركات في هذا المؤشر في فترات إعداد التقارير الحالية والسابقة.

مثال (3)

في 2014/1/1 تم تأسيس شركة الأصالة وقد ظهرت قائمة المركز المالي المقارنة للشركة في 2014/1/1 و 2014/12/31 على النحو التالي:

البيان	2014/1/1	2014/12/31
الأصول		
موجودات نقدية (النقدية + مدينون)	10000	20000
المخزون السلعي	15000	60000
الأصول غير المتداولة		
أراضي	20000	20000
آلات ومعدات	30000	40000
يطرح مجمع إهتلاك	000	(3500)
مجموع الأصول	**75000**	**136500**
الإلتزامات وحقوق الملكية		
الذمم الدائنة	12000	20000
إلتزامات غير متداولة	18000	30000
رأس المال	30000	30000
رأس مال إضافي (علاوة)	15000	15000
الأرباح المحتجزة	000	41500
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**75000**	**136500**

قائمة الدخل المعدة عن السنة المالية المنتهية في 2014/12/31 وفقاً للتكلفة التاريخية	
المبيعات	**200000**
يطرح تكلفة المبيعات:	
بضاعة أول المدة	15000
المشتريات	175000
يطرح بضاعة آخر المدة	(60000)
تكلفة البضاعة المباعة	**(130000)**
مجمل الربح	**70000**
يطرح مصاريف تشغيلية:	
مصاريف إدارية وبيعية	15000

إهتلاك الآلات و المعدات	3500
مصروف فائدة	10000
مجموع المصاريف التشغيلية	**(28500)**
ربح الفترة	**41500**

وقد توفرت المعلومات الإضافية التالية:

1. بلغ المؤشر العام للأسعار كما يلي:

2014/1/1	%150
2014/12/31	%190
متوسط المؤشر خلال العام 2014	%170
مؤشر الأسعار عند شراء المعدات في 7/1	%170
مؤشر الأسعار للربع الرابع 2014	%180

2. جميع الإيرادات والمصاريف حدثت بشكل منتظم خلال العام ما عدا تكلفة المبيعات وإهتلاك الأصول غير المتداولة، وبإفتراض أن مؤشر الأسعار كان يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.
3. تستخدم الشركة في تقييم مخزون آخر المدة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) والمخزون آخر المدة تم شرائه خلال الربع الرابع لعام 2014.
4. تستهلك الآلات والمعدات بطريقة القسط الثابت وبنسبة 10% سنوياً وتم شراء معدات في 2014/7/1.

المطلوب: إعادة عرض قائمة الدخل والمركز المالي لشركة الاصالة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

حل مثال (3)

قائمة الدخل المعاد عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)			
	التاريخية	**معامل التحويل**	**القيمة المعدلة**
المبيعات	**200000**	170/190	**223530**
يطرح تكلفة المبيعات:			
بضاعة أول المدة	15000	150/190	19000
المشتريات	175000	170/190	195588

يطرح بضاعة آخر المدة	(60000)	180/190	(63333)
تكلفة البضاعة المباعة	**(130000)**		**(151255)**
مجمل الربح	**70000**		**72275**
يطرح مصاريف تشغيلية: مصاريف إدارية وبيعية إهتلاك الآلات و المعدات مصروف فائدة مجموع المصاريف التشغيلية	15000 3500 10000 **(28500)**	170/190 (*) 170/190	16765 4359 11176 **(32300)**
ربح الفترة صافي مكاسب إعادة القياس (الإحتفاظ بالبنود النقدية) من الجدول التالي	**41500** 000		**39975** 6508
ربح الفترة	**41500**		**46483**

ملاحظات على الحل:

- تم إعادة عرض كلاً من المبيعات والمصاريف الإدارية والبيعية والفائدة باستخدام متوسط الرقم القياسي خلال العام منسوباً إلى الرقم القياسي في نهاية العام.
- تم إعادة عرض بضاعة أول المدة بإستخدام الرقم القياسي في بداية العام منسوباً إلى الرقم القياسي في نهاية العام.
- تم إعادة عرض المشتريات بإستخدام الرقم القياسي السائد عند إقتناء كل دفعة من المشتريات منسوباً إلى الرقم القياسي في نهاية العام.
- بما أن الشركة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، فقد تم إعادة عرض بضاعة آخر المدة بإستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي السائد عند شراء آخر دفعة من البضاعة.
- (*) تم إعادة عرض إهتلاك الأصول غير المتداولة كما يلي:

3000[2] × 190%/150% + 500[3] × 190%/170% = 4359 دينار.

- ظهر بنهاية عمود الدخل المعدل بقائمة الدخل صافي خسائر إعادة القياس (الإحتفاظ بالبنود النقدية)، والذي تم إحتسابه حسب الجدول أدناه:

[2] مصروف الإهتلاك السنوي للمعدات والآلات الموجودة من بداية السنة = 30000 ×10% = 3000 دينار.

[3] مصروف الإهتلاك للمعدات والآلات المشتراة في 7/1 = 10000 × 10% × 6/12 = 500 دينار.

جدول إحتساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية (الإحتفاظ بالبنود النقدية)			
	التاريخية	معامل التحويل	القيمة المعدلة
صافي البنود النقدية في بداية العام (18000-12000-10000)	-20000	150/190	-25333
+ **المبيعات**	200000	170/190	223530
- مشتريات بضاعة	(175000)	170/190	(195588)
- مصاريف إدارية وبيعية	(15000)	170/190	(16765)
- مصروف فائدة	(10000)	170/190	(11176)
- شراء آلة جديدة	(10000)	170/190	(11176)
صافي البنود النقدية في نهاية العام (30000-20000-20000)	- 30000		- 36508
صافي مكاسب إعادة القياس (الإحتفاظ بالبنود النقدية) (-30000- - 36508)	0000		**6508**

ملاحظات على الحل:

يتم إحتساب صافي أرباح أو خسائر إعادة القياس حسب الخطوات التالية:

1. يتم تحديد صافي البنود النقدية في بداية الفترة عن طريق إيجاد الفرق بين مجموع الأصول النقدية مطروحاً منها الإلتزامات النقدية، ويتم إعادة عرضها بإستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي في بداية العام.
2. يتم إضافة البنود التي تؤدي إلى الزيادة في صافي البنود النقدية والتي تكون بالعادة ناتجة عن مبيعات البضاعة وبيع أية أصول أخرى والإقتراض وزيادة رأس المال. ويتم إعادة عرض هذه البنود بإستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي عند حدوث العملية التي أدت إلى ظهور البند.
3. يتم طرح البنود التي تؤدي إلى النقص في صافي البنود النقدية والمتمثلة في دفع المصاريف التي تحتاج إلى نقدية، لذا تم في الحالة أعلاه إستبعاد الإهتلاك. ويتم إعادة عرض هذه البنود بإستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي عند حدوث العملية التي أدت إلى ظهور البند.
4. يتم إيجاد صافي البنود النقدية التاريخية والمعدلة في نهاية الفترة من خلال حاصل التغير في البنود النقدية خلال الفترة. ويجب أن يتطابق هذا الرصيد مع صافي البنود النقدية التاريخية في نهاية الفترة في الميزانية.

5. يمثل صافي أرباح أو خسائر إعادة القياس الفرق بين رصيد البنود النقدية في نهاية الفترة التاريخي والمعاد قياسه.

الميزانية في 2014/12/31 المعاد عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)			
البيان	**التاريخية**	**معامل التحويل**	**القيمة المعدلة**
الأصول			
موجودات نقدية (النقدية + مدينون)	20000	190/190	20000
المخزون السلعي	60000	180/190	63333
الأصول غير المتداولة			
أراضي	20000	150/190	25333
الآلات والمعدات	40000	(**)	49176
يطرح مجمع إهتلاك	(3500)	(*)	(4359)
مجموع الأصول	**136500**		**153483**
المطلوبات وحقوق الملكية			
الذمم الدائنة	20000	190/190	20000
الإلتزامات غير المتداولة	30000	190/190	30000
رأس المال	30000	150/190	38000
رأس مال إضافي	15000	150/190	19000
الأرباح المحتجزة	41500	من قائمة الدخل	46483
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**136500**		**153483**

ملاحظات على الحل:

1. البنود النقدية مثل (النقدية، والذمم المدينة، والذمم الدائنة، والمطلوبات غير المتداولة) تظهر بقيمتها الدفترية، حيث لا يتم إعادة عرضها بالرقم القياسي لمؤشر الأسعار.
2. يتم إعادة عرض البنود غير النقدية مثل (الأراضي، والآلات والمعدات والبضاعة) بإستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي عند تملك الأصل.
3. يتم إعادة عرض رأس المال بإستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي عند تأسيس الشركة.

4. تمثل الأرباح المحتجزة المعاد قياسها صافي ربح العام المعاد قياسه نظراً لعدم وجود أرباح محتجزة أول المدة ولعدم وجود توزيعات أرباح خلال العام.

5. (**) رصيد الآلات والمعدات تم تقسيمه إلى جزئين:

- الآلات القديمة من 2014/1/1   30000 × (%190 ÷ %150) = 38000
- شراء معدات جديدة في 2014/7/1   10000 × (%190 ÷ %170) = <u>11176</u>

المجموع   49176 دينار

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يتم إظهار أي ربح أو خسارة من إعادة عرض البنود غير النقدية باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام ضمن:**

أ- الأرباح والخسائر
ب- الدخل الشامل الآخر
ج- حقوق الملكية
د- لا يعترف بها

2. **واحدة مما يلي لا تمثل بنداً نقدياً:**

أ- البضاعة
ب- الذمم المدينة
ج- النقدية
د- أوراق الدفع قصيرة الأجل

3. **في فترات التضخم الإقتصادي تنشأ مكاسب حيازة قوة شرائية بسبب حيازة البنود التالية:**

أ- النقدية
ب- أوراق الدفع
ج- أوراق القبض
د- الأصول الثابتة

4. **عند القياس المحاسبي وفق التكلفة الجارية تنشأ مكاسب أو خسائر حيازية في البنود التالية:**

أ- النقدية
ب- الإستثمار في السندات
ج- الذمم المدينة
د- المخزون السلعي

5. **خلال فترة إرتفاع المستوى العام للأسعار (التضخم الإقتصادي) تنشأ خسائر حيازة قوة شرائية للبنود التالية:**

أ- الأصول الثابتة
ب- الذمم الدائنة
ج- الذمم المدينة
د- البضاعة

6. **واحدة مما يلي لا تعتبر بند نقدي:**

أ- الذمم المدينة التجارية
ب- الشهرة
ج- المصاريف المستحقة الدفع
د- أوراق الدفع

7. إشترت شركة أرض في 4/1 بمبلغ 20000 دينار وكان الرقم القياسي للأسعار كما يلي:
في 1/1 = 120%   في 4/1 = 180%   في 12/31 = 240%

إن قيمة الأرض في الميزانية المعدلة بالرقم القياس للأسعار تبلغ:

أ- 40000 دينار   ب- 26666 دينار
ج- 30000 دينار   د- 20000 دينار

8. لدى شركة وديعة نقدية لدى أحد البنوك في 2013/1/1 بقيمة 10000 دينار وكان الرقم القياسي للأسعار في بداية العام 100% وفي نهاية العام 140%، عند إحتساب القيمة التاريخية المعدلة لرصيد الوديعة مقاسة بالقوة الشرائية في نهاية العام، فإن هناك:

أ- أرباح قوة شرائية 4000 دينار   ب- خسائر قوة شرائية 14000 دينار
ج- خسائر قوة شرائية بمبلغ 4000 دينار   د- مكاسب قوة شرائية بمبلغ 14000 دينار

9. ما يلي تمثل الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع بإستثناء:

أ- يفضل عامة الناس حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً
ب- تحدد أسعار السلع والخدمات بالعملة الأجنبية
ج- يتم تسعير المبيعات والمشتريات الآجلة بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية
د- عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات ما يقارب 50% أو أكثر

10.في 2013/12/31 كان لدى الشركة الدولية والتي تعمل في إقتصاد عالي التضخم الأرصدة التالية:

نقدية 5000 دينار، ذمم مدينة 12000 دينار، ذمم دائنة 6000 دينار، قرض بنك قصير الأجل 4000 دينار.

عند إعادة قياس القوائم المالية للشركة سيظهر نتيجة حيازة الأرصدة السابقة:

أ- مكاسب قوة شرائية   ب- خسائر قوة شرائية
ج- لا يوجد مكاسب أو خسائر قوة شرائية   د- مكاسب القيمة الجارية

التمرين الثاني:

تعمل شركة الإتحاد في إقتصاد مرتفع التضخم، وفيما يلي ميزانيتها العمومية في 2013/12/31:

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	1200
المخزون	2000
الأصول الملموسة طويلة الأجل	1000
مجموع الأصول	**4200**
المطلوبات وحقوق الملكية	
الدائنون	1000
المطلوبات غير المتداولة	2000
رأس المال (أصدر في بداية 2010)	400
الأرباح المحتجزة	800
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**4200**

حيث كان مؤشر الرقم القياسي للأسعار كما يلي:

2009/12/31 %100

2010/12/31 %120

2011/12/31 %160

2012/12/ 31 %200

2013/12/ 31 %260

تم شراء الأصول الملموسة طويلة الأجل في 2011/12/31، والمطلوبات غير المتداولة عبارة عن قرض تم الحصول عليه في 2013/4/1، والمخزون هو من مشتريات 2013/11/1. وبإفتراض أن مؤشر الأسعار يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.

المطلوب: إظهار قائمة المركز المالي لشركة الإتحاد بعد التعديل فيما يخص التضخم المرتفع.

التمرين الثالث:

عدد أهم الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع بموجب المعيار رقم (29).

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	أ	ب	د	ج	ب	ب	ج	د	ب

إجابة التمرين الثاني:

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	1200
المخزون 2000 × (260% ÷ 250%)	2080
الأصول الملموسة طويلة الأجل 1000× (260% ÷ 160%)	1625
مجموع الأصول	**4905**
المطلوبات وحقوق الملكية	
الدائنون	1000
المطلوبات غير المتداولة	2000
رأس المال (أصدر في بداية 2010) 400 × (260% ÷ 100%)	1040
الأرباح المحتجزة (متمم حسابي)	**865**
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**4905**

إجابة التمرين الثالث:

أهم الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع بموجب المعيار رقم (29):

أ. عندما يفضل عامة الناس حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً، ويتم على الفور تحويل أو إستثمار أي عملة محلية من أجل محاولة الحفاظ على قوتها الشرائية.

ب. يهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية (الأسعار) المحددة بعملة أجنبية مستقرة وليس بالعملة المحلية، ويمكن أن تحدد أسعار السلع والخدمات بالعملة الأجنبية.

ج. عندما يتم تسعير المبيعات والمشتريات الآجلة بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية، حتى لو كانت فترة الإئتمان قصيرة جداً.

د. عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة على نحو وثيق بالرقم القياسي للأسعار.

ه. عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات ما يقارب 100% أو أكثر.

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الرابع والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (12)

ضرائب الدخل

Income Taxes

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".
2. تحديد نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12).
3. توضيح الإختلافات بين الفروقات الضريبية الدائمة والفروقات الضريبية المؤجلة.
4. التعرف على المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.
5. بيان الحالات التي يجوز فيها إجراء تقاص بين الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وفق ما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12).
6. التعرف على المعالجة المحاسبية والإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة .
7. بيان معالجة فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة.
8. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".

1. مقدمة

يختلف الربح المحاسبي في أغلب الأحيان عن الربح الخاضع للضريبة، حيث تختلف المتطلبات الضريبية عن المعالجات المحاسبية التي تتبعها المنشأة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية. وقد تنتج هذه الفروقات نتيجة وضع حد أعلى للمصروفات المقبولة ضريبياً، أو إختلاف طرق الإهتلاك المقبولة ضريبياً عن الطرق التي تستخدمها المنشأة وأسباب أخرى، وتقسم الفروق بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة إلى فروق زمنية مؤقتة وفروق دائمة كما سيتم الإشارة لاحقاً.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد كيفية المحاسبة عن الآثار الحالية والمستقبلية للضريبة لـــ:

أ. الإسترجاع (السداد) المستقبلي للمبالغ الدفترية المسجلة كأصول (إلتزامات) والمُعترف بها في قائمة المركز المالي للمنشأة.

ب. العمليات والأحداث الأخرى للفترة الحالية المُعترف بها في القوائم المالية للمنشأة.

الإعتراف بأصل أو إلتزام ضريبي معين ينتج عن توقع قيام المنشأة بإسترجاع أو سداد القيمة الدفترية (القيمة المرحلة Carrying Amount) للأصل أو الإلتزام. فإذا كان هناك إحتمالية أن يتم إسترداد أو دفع ذلك المبلغ المرحل سيؤدي ذلك إلى مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أقل) مما لو لم يكن لذلك الإسترداد أو السداد آثار ضريبية ويتطلب هذا المعيار يتطلب من المنشأة الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل)، بإستثناءات محددة.

يوجب هذا المعيار المحاسبة عن الآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تم المحاسبة عنها عن تلك العمليات والأحداث. وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يعترف بآثارها الضريبية في قائمة الدخل كذلك. وأية عمليات أو أحداث يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يتم الإعتراف بالآثار الضريبية المتعلقة بها الضريبية مباشرة ضمن حقوق الملكية. وكذلك يؤثر الإعتراف بأصول وإلتزامات ضريبية في إندماجات الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناتجة عن الإندماج.

ويبين المعيار أيضاً الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة عن الخسائر أو الحسومات الضريبية غير المستغلة وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها.

3. نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل. وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المحتجزة Withholding Taxes والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم.

4. التعريفات Definitions

الربح المحاسبي Accounting Profit

هو صافي الدخل (الربح أو الخسارة) الناتج عن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل تنزيل مصروف الضريبة.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) Taxable Profit (Tax Loss)

هو صافي الربح (الخسارة) للفترة والذي يتم تحديده وفق متطلبات التشريعات الضريبية المحلية، وسيتم دفع الضريبة على أساسه.

المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) Tax Expense (Tax Income)

هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الحالية Current Tax

هو مبلغ ضرائب الدخل الواجب السداد (أو التي ستسترد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) عن الفترة، أي تخضع أرباح السنة الحالية لضريبة الدخل كما أن الخسائر المتكبدة يتم تدويرها لسنوات لاحقة وبالتالي يتم إسترداد منافعها مستقبلاً.

إلتزامات ضريبة مؤجلة Deferred Tax Liabilities

هي مبالغ ضرائب الدخل واجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة. وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي. أنظر الأمثلة رقم 3 و 4 و5 لاحقاً.

أصول ضريبة مؤجلة Defred Tax Assets

هي مبالغ ضرائب الدخل المتوقع إستردادها في فترات لاحقة وتتعلق بما يلي:

أ. الفروق المؤقتة الواجب خصمها (المُعترف بها ضريبياً في المستقبل).
ب. ترحيل الخسائر الضريبية والتي لم يتم إستنفادها للفترات اللاحقة، وفي الأردن يتم تدوير الخسائر المقبولة ضريبياً لفترة غير محددة في المستقبل).
ج. ترحيل الخصومات الضريبية التي لم يتم إستنفادها للفترات اللاحقة والتي يحق للمنشأة الإستفادة منها.

وبشكل عام يظهر الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أكبر من أساسه الضريبي.

الفروق المؤقتة Temporary Differences

هي فروق بين القية الدفترية المعدلة للأصل أو الإلتزام الوارد في قائمة المركز المالي والأساس الضريبي المستخدم لحسابها ويمكن أن تكون الفروق المؤقتة كما يلي – فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وفروق مؤقتة قابلة للخصم أو التنزيل.

الفروق الدائمة Permanents Differences

وهي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية ولا تنعكس آثار هذه الفروقات على فترات مالية أخرى.

مثال (1)

إذا بلغت مصاريف الضيافة لعام 2013 لدى إحدى الشركات 36000 دينار، في حين أن مصروف الضيافة المقبول ضريبياً هو 21000 دينار فقط. وكان صافي الربح المحاسبي قبل مصروف الضيافة 80000 دينار، في هذه الحالة فإن:

الربح المحاسبي = 80000 – 36000 = 44000 دينار

الربح الخاضع للضريبة = 80000 – 21000 = 59000 دينار

ويطلق على الفرق بين الربح المحاسبي 44000 دينار والربح الضريبي 59000 دينار مصطلح فروق دائمة لأنها سوف تستمر كل سنة ولا تنعكس آثارها على فترات مالية أخرى.

يتكون المصروف الضريبي من: المصروف الضريبي الحالي + والمصروف الضريبي المؤجل.

يتكون الدخل الضريبي من: الدخل الضريبي الحالي + الدخل الضريبي المؤجل.

الإئتمان الضريبي Tax credits: التخفيضات في الإلتزام الضريبي والناتجة عن نفقة معينة تتحدد وفق معالجة خاصة محددة بناءً على نظم ضرائب الدخل.

التخصيص الضريبي بين الفترات Interperiod Tax Allocation

وهي عملية تخصيص مصروفات ضريبة الدخل بين فترات إعداد التقارير بغض النظر عن توقيت المدفوعات النقدية الفعليّة للضرائب، وذلك بهدف أن يتم إنعكاس التاثيرات الضريبية الكلية لجميع الأحداث الإقتصادية الواردة في القوائم المالية الحالية والسابقة وخاصة إعداد التقارير عن التأثيرات الضريبية المتوقعة التي تعكس الفروق المؤقتة التي حدثت في تاريخ إعداد التقارير.

القاعدة الضريبية (الأساس الضريبي) The Tax Base

الأساس الضريبي لأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية. أي أن **القاعدة الضريبية لأصل معين** هي المبلغ الذي سيتم خصمه للأغراض الضريبية مقابل أي منافع إقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمنشأة عندما تسترد القيمة الدفترية المعدلة للأصل. وإن لم تكن المنافع الإقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي قيمته الدفترية المعدلة – القيمة المرحلة–.

والقاعدة الضريبية للإلتزام هي مبلغة المرحل، ناقصاً المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الإلتزام في الفترات المستقبلية. وفي حالة الإيراد المستلم مقدماً، تكون القاعدة الضريبية للإلتزام الناشئ هي قيمته المرحلة، ناقصاً أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات المستقبلية.

ومن الأمثلة على القاعدة الضريبية ما يلي[1]:

- معدات تكلفتها 6000 دينار وتم إقتطاع 2000 دينار مقابل الإهتلاك في الفترات الحالية والسابقة للأغراض الضريبية وسيتم طرح باقي التكلفة خلال السنوات المتبقية كإهتلاك أو عند إستبعادها من خلال البيع أو المبادلة. والإيراد الذي يتولد عن استخدام الآلة خاضع للضريبة، وأي ربح ناجم عن التخلص من المعدات يخضع للضريبة وأية خسارة عند التخلص منها تخصم لأغراض دفع الضريبة. إن القاعدة الضريبية للمعدات هي 4000 دينار (6000 – 2000).
- فائدة مستحقة القبض قيمتها بدفاتر المنشأة 8000 دينار، ويخضع إيراد الفائدة المتعلق بها للضريبة على أساس نقدي. إن القاعدة الضريبية للفائدة المستحقة القبض = صفر.
- ذمم مدينة تجارية قيمتها الدفترية 1000 دينار وتم شمول الإيراد المتعلق بها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية). إن القاعدة الضريبية للذمم المدينة التجارية هي 1000 دينار.

---

[1] أمثلة واردة في المعيار رقم (12) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، IASB، معيار المحاسبة الدولي رقم (12) الفقرة 7 و 8.

- رصيد حساب القرض المستحق على العملاء 100000 دينار ولن يكون لإعادة دفع القرض تبعات ضريبية. القاعدة الضريبية للقرض = 100000 دينار.
- تشتمل الإلتزامات الجارية على إيراد فائدة مقبوضة مقدماً بمبلغ مرحل 1000 دينار، والإيراد المتعلق به سبق أن خضع للضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبة للفائدة المقبوضة = صفر.
- تشتمل الإلتزامات الجارية على مصروفات مستحقة الدفع بمبلغ مرحل 100 دينار، والمصروف المتعلق به سبق أن إقتطع لأغراض الضريبة. القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة 100 دينار.
- تشمل الإلتزامات الجارية على غرامات وعقوبات مستحقة بمبلغ مرحل 2000 دينار، والعقوبات والغرامات لا تقتطع (غير مقبولة كمصروف) لغايات الضريبة. القاعدة الضريبية للغرامات والعقوبات 2000 دينار.

مثال (2)

لدى الشركة المتطورة الأصول والإلتزامات التالية المسجلة في قائمة المركز المالي في 2013/12/31:

	القيمة الدفترية **مليون دينار**
المباني	8
الآلات والمعدات	6
المخزون – بالصافي	5
الذمم المدينة التجارية – صافي	4
الذمم الدائنة التجارية	9
النقد	3

للأغراض الضريبية فإن قيمة المباني 5 والالات والمعدات هي 4 مليون دينار. وقد حددت المنشأة مخصصاً لتقادم المخزون بقيمة 2 مليون دينار وهو غير مُعترف به للأغراض الضريبية إلى أن يتم بيع المخزون. إضافة إلى ذلك، تم إعداد مخصص هبوط مقابل الذمم المدينة التجارية بقيمة مليون دينار ولا ترتبط هذه التكلفة بأي ذمم مدينة تجارية محددة ولكن ترتبط بتقييم المنشأة لقابلية تحصيل المبلغ الإجمالية. ولن يُسمح بهذه التكلفة في السنة الحالية للأغراض الضريبية لكن سيُسمح بها في المستقبل. وضريبة الدخل هي بنسبة 40%.

المطلوب: إحسب مخصص الضريبة المؤجلة في 2013/12/31.

حل مثال (2)

	القيمة الدفترية مليون دينار	الأساس الضريبي مليون دينار	الفرق المؤقت مليون دينار
المباني	8	5	3
الالات و المعدات	6	4	2
المخزون	5	7	(2)
الذمم المدينة التجارية	4	5	(1)
الذمم الدائنة التجارية	9	9	-
النقد	3	3	-
			2

ستكون قيمة الإلتزامات الضريبة المؤجلة 2 مليون × 40% = 800000 دينار.

ولأن المخصص مقابل المخزون وتكلفة إنخفاض القيمة غير مسموح بهما حالياً، سيكون الأساس الضريبي أعلى من القيمة المسجلة بالمبالغ المحددة أي لا تعترف الضريبة بمخصص الديون ومخصص تقادم المخزون لأنه تقديري وليس مؤكداً.

5. المعالجة المحاسبية المقبولة لضرائب الدخل Accounting for Income Tax

1.5 يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) إستخدام طريقة الإلتزام الضريبي والتي يتم من خلالها تبني منهج قائمة المركز المالي من خلال المحاسبة عن الفروقات المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية **للأصول والإلتزامات** حيث تعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في الفترة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية، إضافة إلى الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة المتوقع حدوثها مستقبلاً ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة.

في حين **منع المعيار** إستخدام طريقة التأجيل التي تقوم على المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات **المحاسبية والضريبية للإيرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل.**

2.5 الإعتراف بالإلتزامات والأصول الجارية

- يجب الإعتراف بالضريبة الحالية غير المدفوعة عن الفترة الحالية والفترات السابقة كمطلوبات، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الحالية والفترات السابقة أكبر من المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كأصل.

- يجب الإعتراف كأصل بالمنافع المتعلقة بالخسارة الضريبية الممكن إستخدامها بأثر رجعي لإستعادة ضريبة حالية متعلقة بفترات سابقة.

3.5 الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

1. يجب الإعتراف بمطلوبات ضريبية مؤجلة لجميع الفروقات الضريبية المؤجلة ما لم تنجم المطلوبات الضريبية عما يلي:

أ- الإعتراف الأولي في الشهرة.

ب-الإعتراف الأولي بأصل أو إلتزام في عملية تتميز بأنها:

- ليست إندماج أعمال.
- عدم تأثير العملية على الدخل المحاسبي أو على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) عند حدوث العملية.

أما الفروقات المؤقتة الضريبية المتعلقة بالإستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الزميلة، والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، فإنه يجب الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل.

وتنتج بعض الفروقات المؤقتة عندما يتم شمول بنود الإيرادات والدخل والمصاريف في إحتساب الربح المحاسبي في فترة معينة، في حين يتم شمول هذه البنود في إحتساب الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. وتسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة أي الناجمة عن فروقات التوقيت.

ومن الأمثلة على الفروقات المؤقتة بنود خاضعة للضريبة وينتج عنها إلتزامات ضريبية مؤجلة :

- إيراد الفائدة يعتبر جزء من الربح المحاسبي وبنسبة وتناسب مع المدة الزمنية التي إكتسبت بها تلك الفوائد ولكن في بعض التشريعات الضريبية تقبل الفوائد ضريبياً عندما قبضها، أي على أساس نقدي. ويعبر الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية) لأي فوائد مستحقة القبض بخصوص هذه الإيرادات تعتبر (صفر) وذلك لأن الإيرادات لا تؤثر على الربح الضريبي إلا بعد تحصيل النقدية.
- الفروقات المؤقتة الناجمة عن إستخدام المنشأة طريقة إهتلاك مختلفة عن الطريقة المقبولة ضريبياً، على سبيل المثال تعتمد دائرة ضريبة الدخل في الأردن طريقة القسط الثابت في إهتلاك الأصول في حين قد تستخدم شركة معينة طريقة القسط المتناقص مما سينجم عنه فروقات مؤقتة قابلة للخصم مستقبلاً، أي ينتج أصول ضريبية مؤجلة.

- تكاليف التطوير الناجمة في الفترة اللاحقة لمرحلة البحث يتم إعتبارها أصل غير ملموس في القوائم المالية بمبلغ 50000 دينار، في حين يمكن أن تعترف بها الضريبة على سبيل المثال كمصروف عند حدوثها في هذه الحالة فإن الأساس الضريبي لها هو (صفر) لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي. ويكون الفرق المؤقت 50000 دينار وهو الفرق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل غير الملموس البالغة 50000 دينار والأساس الضريبي وهو (صفر).
- وجود شهرة أو شهرة سالبة عند الإندماج تؤدي إلى فروقات مؤقتة، في حالة عدم قبول الجهات الضريبية لتلك الشهرة.
- قد تظهر الفروقات المؤقتة من إعتراف المنشأة بالمنح الحكومية كدخل في حين يكون هذا الدخل غير خاضع للضريبة.
- الشهـــرة: في كثير من التشريعات الضريبية لا يتم السماح بإطفاء الشهرة كمصروف قابل للخصم عند تحديد الربح الضريبي. وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة (صفر). وبالتالي فإن قيمة الشهرة هنا تعتبر فروقات مؤقتة ولكن هذا المعيار لا يقبل الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل سيؤدي القيمة الدفترية المسجلة للشهرة.

مثال (3)

قامت الشركة الغربية بشراء معدات وأجهزة بمبلغ 200000 دينار في 2012/1/1، يتم إهتلاكها من قبل الشركة بنسبة 20% سنوياً على أساس القسط الثابت، في حين يتم الإهتلاك وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 30% سنوياً.

المطلوب: حساب أي إلتزام ضريبي مؤجل يمكن أن ينشأ على المعدات والأجهزة في 2012/12/31.

حل مثال (3)

مصروف الإهتلاك المحسوب من قبل الشركة عند إعداد القوائم المالية 40000 دينار، في حين بلغ مصروف الإهتلاك لأغراض الضريبة 60000 دينار. أي أن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة يبلغ 20000 دينار، وبالتالي يبلغ الإلتزام الضريبي المؤجل 6000 دينار(20000 × 30%) والناتج كون مصروف الإهتلاك المحسوب لأغراض الضريبة أكبر من مصروف الإهتلاك المحاسبي المحسوب من قبل الشركة.

مثال (4)

في 2013/12/31 قامت شركة الميس بإعادة تقييم المباني وإعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 600000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 750000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 500000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح ما نسبته 40% بينما كان معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية على بيع المباني 35%.

المطلوب: حساب الإلتزام الضريبي المؤجل على المباني في 2013/12/31.

حل مثال (4)

الإلتزام الضريبي المؤجل = (القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) ×35%

= (750000 − 500000) × 35%

= 250000 × 35%

= 87500 دينار

مثال (5)[2]

أصل تكلفته 150 دينار وقيمته الدفترية (المسجلة) 100 دينار، ومجمع الإستهلاك لغايات الضريبة 90 دينار ومعدل الضريبة 25%.

المطلوب: حدّد القاعدة الضريبية للأصل وإحسب الإلتزامات الضريبية المؤجلة.

حل مثال (5)

القاعدة الضريبية للأصل 60 دينار (تكلفة 150 ناقص مجمع الإهتلاك 90). لإسترداد المبلغ المرحل 100، يجب على المشروع أن يحقق دخل بمقدار 100 دينار في الفترات القادمة لكي يكون قادراً على إقتطاع إهتلاك بقيمة 60 دينار فقط. وتبعاً لذلك ستقوم المنشأة بدفع ضريبة دخل قدرها 10 دنانير (40×25%) عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل. فالفرق بين المبلغ المرحل 100 والقاعدة الضريبية 60 هو عبارة عن فرق مؤقت خاضع للضريبة بمبلغ 40 دينار، لذلك تعترف المنشأة بإلتزام ضريبي مؤجل بمبلغ 10 (40×25%) يمثل ضرائب الدخل التي سيدفعها عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل.

[2] مثال وارد في المعيار رقم (12) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، IASB، معيار المحاسبة الدولي رقم (12) الفقرة (16).

مثال (6)

في 2012/1/1 إشترت الشركة الهندية الشركة تابعة (ب)، ونشأت شهرة بقيمة 200000 دينار عند شراء هذه الشركة التابعة. يوجد لدى الشركة التابعة فروقات مؤقته قابلة للإقتطاع بقيمة 100000 دينار، ومن المرجح أن تتوفر الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة لمعادلة هذه الفروقات المؤقتة القابلة للإقتطاع. يبلغ معدل الضريبة 20%. ولم يؤخذ بالإعتبار الفرق المؤقت القابل للإقتطاع عند حساب الشهرة.

المطلوب: ما هو مبلغ الشهرة الواجب الإعتراف به في قائمة المركز المالي الموحدة للشركة الأم؟

حل مثال (6)

بداية يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل بقيمة 20000 دينار (100000 × 20%) وذلك لوجود فروق مؤقته قابلة للإقتطاع وكذلك كون الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة ستكون متاحة لمقابلة هذه الفروقات. وعليه فإنه وفي تاريخ الشراء يوجد أصل ضريبي مؤجل إضافي لم يؤخذ بعين الإعتبار ونتيجة لذلك ستكون نتيجة ذلك إنخفاض الشهرة من 200000 دينار إلى 180000 دينار أي (200000− 20000).

4.5 الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

يجب أن يعترف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لإستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

6. قياس الأصول والإلتزامات الضريبية Measurement of Tax Assets and Liabilities

أ. يجب قياس الأصول (الإلتزامات) الضريبية الحالية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ إسترداده من (المتوقع دفعه) الجهات الضريبية بحيث تستخدم معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

ب. يجب قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة **بإستخدام معدلات الضرائب** المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الإلتزام إعتماداً على معدلات الضريبة وقوانين الضريبة الفعليّة السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

مثال (7)

تعمل الشركة الخليجية في دولة يبلغ معدل الضريبة فيها 20% على الأرباح المحتجزة و35% على الأرباح الموزعة. وفي عام 2013 أعلنت الشركة عن توزيعات أرباح بقيمة 400000 دينار، تستحق

الدفع بعد نهاية السنة المذكورة. هذا ولم يتم الإعتراف بإلتزام في القوائم المالية في نهاية السنة. وكانت أرباح الشركة الخاضعة للضريبة 2000000 دينار.

المطلوب: إحسب مصروف ضريبة الدخل الحالية للشركة عن السنة الحالية.

حل مثال (7)

يبلغ مصروف الضريبة في هذه الحالة 400000 دينار (2000000 × 20%). أي أن معدل الضريبة الواجب إستخدامه هو ذلك المعدل المتعلق بالأرباح المحتجزة.

7. الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة Recognition of Current and Deferred Tax

أ. تتم المحاسبة عن الآثار الضريبية الحالية والمؤجلة لعملية معينة تتماثل مع المحاسبة عن العملية نفسها.

ب. يجب الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف وتضمينها بصافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية، بإستثناء إذا كانت ناتجة من:

- العمليات التي يعترف بها في نفس الفترة أو فترة مختلفة، مباشرة في حقوق المالكين.
- إندماج أعمال بطريقة التملك.

البنود التي تعتبر جزء من حقوق الملكية:

يجب معالجة الضريبة الحالية أو المؤجلة مباشرة ضمن حقوق الملكية إذا كانت الضريبة تتعلق ببنود ظهرت ضمن حقوق الملكية مباشرة أو قيدت لصالحها في نفس الفترة أو فترة مختلفة.

ومن أمثلة البنود التي تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة الدولية معالجتها ضمن حقوق الملكية ما يلي:

- فروقات إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات (بموجب معيار المحاسبة الدولي (16)، الممتلكات والمصانع والمعدات)؛
- تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة نتيجة تغير في السياسة المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح لخطأ متعلق بسنوات سابقة (بموجب معيار المحاسبة الدولي (8)، صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية).
- فروق الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة (معيار المحاسبة الدولي (21)، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية).

8. القوائم المالية الموحدة

الإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة

تنتج الفروقات المؤقتة عند إختلاف القيمة الدفترية للإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة في دفاتر المنشأة الأم عن القاعدة أو (الأساس) الضريبية للإستثمار التي غالباً ما تكون التكلفة. تنتج مثل هذه الفروق في عدد من الحالات مثل:

أ. وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الزميلة أو الفروع أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

ب. فروقات في معدلات صرف العملة الأجنبية نتيجة لعمل المنشأة الأم ومنشآتها التابعة في بلدان مختلفة.

ج. وجود تدني في قيم الإستثمار في المنشأة الزميلة وتخفيضها إلى القيمة القابلة للإسترداد.

وبموجب هذا المعيار يتوجب على المنشأة الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالإستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة بإستثناء الحالة التي يتحقق فيها الشرطين التاليين:

أ- تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك في المشروع المشترك قادر على التحكم في توقيت إسترجاع الفرق المؤقت.

ب-من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

مثال (8)

باعت إحدى الشركات التابعة خلال عام 2013 بضاعة تكلفتها 150000 دينار إلى شركتها الأم مقابل 250000 دينار، وفي نهاية عام 2013 ما زالت البضاعة المذكورة في مخازن الشركة الأم. وقد بلغت نسبة الضريبة 20% علماً بأن الشركة الأم والتابعة تعملان في نفس البلد.

المطلوب: بيان المدلولات الضمنية للضريبة المؤجلة وكم يبلغ الأصل الضريبي المؤجل.

حل مثال (8)

في هذه الحالة سيكون من اللازم إلغاء الربح غير المتحقق بقيمة 100000 دينار من قائمة الدخل ومن قائمة المركز المالي الموحدة في مخزون المجموعة. وتعتبر عملية بيع المخزون حدث خاضع للضريبة ويسبب تغيراً في الأساس الضريبي للمخزون. وسيكون المبلغ المسجل في القوائم المالية الموحدة للمخزون هو 100000 دينار، في حين أن القاعدة الضريبية (الأساس الضريبي) يبلغ 250000 دينار وهذا يؤدي إلى نشوء أصل ضريبي مؤجل بقيمة 30000 دينار (100000 دينار × 30%).

9. العرض Presentation

1.9 الأصول والإلتزامات الضريبية – المقاصة Offset

يجب القيام بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية الحالية والإلتزامات الضريبية الحالية، فقط إذا كانت المنشأة:

- لها حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المُعترف بها.
- تنوي السداد على أساس الصافي، أو تجعل الأصل متحققاً وتسديد الإلتزام معاً في نفس الوقت.

2.9 مصروف الضريبة

يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة الخاص بالأرباح أو الخسائر من الأنشطة العادية في متن (وجه) قائمة الدخل.

فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، الإعتراف بفروقات العملات الأجنبية كدخل أو مصروف ولكن لا يبين ذلك المعيار مكان عرضها في بيان الدخل، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الأصول أو الإلتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في بيان الدخل فإنه يمكن تصنيف هذه الفروقات كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

أمثلة وتطبيقات

مثال (9)

إذا فرضنا أن التشريع الضريبي يعمل على تشجيع المنشآت على شراء آلات ومعدات جديدة، لذلك سمح التشريع الضريبي بإحتساب إهتلاك معجل في السنة الأولى بنسبة 25% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة ويتم إهتلاك القيمة المتبقية بعد خصم الإهتلاك المعجل على العمر الإنتاجي لتلك المعدات بطريقة القسط الثابت. فإذا تم شراء المعدات بقيمة 80000 دينار في 2014/1/1 والعمر الإنتاجي 4 سنوات ولا يوجد قيمة نفاية للمعدات، بفرض أن الأرباح المحاسبية قبل الإهتلاك لعام 2013 , 2014 كانت 300000، 350000 دينار على التوالي، ولا توجد فروق أخرى بخلاف الإهتلاك بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وتقوم الشركة بالإهتلاك في سجلاتها بطريقة القسط الثابت.

المطلوب: 1. حساب الأرباح المحاسبية والعبء الضريبي عليها.
2. إحتساب الضريبة على أساس الإهتلاك الضريبي.

حل مثال (9)

1. الأرباح المحاسبية والعبء الضريبي:

بيان	2013	2014
الربح المحاسبي قبل الإهتلاك	300000	350000
(−) مصروف الإهتلاك المحاسبي	20000	20000
الربح المحاسبي بعد الإهتلاك	280000	330000
ضريبة الدخل (40%)	112000 دينار	132000 دينار

2. إحتساب الضريبة على أساس الإهتلاك الضريبي:

الإهتلاك المعجل الإضافي في السنة الأولى = 80000 ×25% = 20000 دينار.

مصروف الإهتلاك العادي في كل سنة = 80000 − 20000 = 60000 / 4 = 15000 دينار.

إجمالي مصروف الإهتلاك في السنة الأولى = الإهتلاك المعجل + الإهتلاك العادي

= 20000 + 15000 = 35000 دينار.

ويكون الإهتلاك في الثلاث السنوات التالية هو 15000 دينار

بيان	2013	2014
الربح المحاسبي قبل الإهتلاك	300000	350000
(−) مصروف الإهتلاك المحاسبي	35000	15000
الربح المحاسبي بعد الإهتلاك	265000	335000
ضريبة الدخل (40%)	106000 دينار	134000 دينار

من الجدولين السابقين يتبين ما يلي:

1. إنخفاض مقدار الضريبية عام 2004 من 112000 إلى 106000 دينار أي بمقدار 6000 دينار.
2. رغم إنخفاض مقدار عبء الضريبة عام 2004 إلا أنه سوف يقابله زيادة في العبء الضريبي في السنوات التالية بمقدار 2000 دينار في كل سنة نتيجة إنخفاض مصروف الإهتلاك من 20000 إلى 15000 دينار أي بفرق يبلغ 5000 دينار وهو مايعادل 2000 دينار ضريبة (5000 × 40%).

مثال (10)

بفرض أن صافي الربح المحاسبي لشركة الإتحاد كان 250000 دينار عن عام 2004 وتبلغ الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة 28000 دينار، أما الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي في الفترة أو الفترات القادمة فتبلغ 8000 دينار، ولا توجد أي خسائر مرحلة أو إعفاءات أخرى ونسبة الضريبة 40% وكذلك بفرض أنه لاتوجد أي إلتزامات أو أصول ضريبية من فترات سابقة.

حل مثال (10)

يتم إحتساب الربح الضريبي في هذه الحالة كما يلي:

الربح المحاسبي قبل الضرائب	250000
الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة	(28000)
الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي	8000
الربح الخاضع للضريبة	23000 دينار
الضريبة المستحقة = 230000× 40% =	92000 دينار
الإلتزام الضريبي المؤجل = 28000× 40% =	11200 دينار
الأصل الضريبي المؤجل = 8000× 40% =	3200 دينار

ويكون قيد اليومية اللازم لإثبات العملية السابقة كما يلي:

مدين	دائن	بيان
92000		من حـــ/ مصروف ضريبة الدخل الجارية
3200		حـــ/ أصول ضريبية مؤجلة
8000		حـــ/ مصروف ضريب الدخل المؤجلة
	11200	إلى حـــ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة
	92000	حـــ/ ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية

يلاحظ أن مصروف ضريب الدخل المؤجلة البالغة 8000 دينار هي عبارة عن: إلتزام الضريبة المؤجل البالغ 11200 دينار مطروحاً منه أصول ضريبية مؤجلة البالغة 3200 دينار. وبإفتراض أنه في سنة 2005 يوجد لدى شركة الإتحاد ربح محاسبي قبل الضريبة بمبلغ 450000 دينار وفروق مؤقتة خاضعة للضريبة مقدارها 75000 دينار وفروق مؤقتة قابلة للخصم الضريبي مقدارها 36000 دينار ونسبة الضريبة كما هي 40%.

يتم إحتساب الربح الضريبي في هذه الحالة كما يلي:

الربح المحاسبي قبل الضرائب	450000
الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة	(75000)
الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي	36000
الربح الخاضع للضريبة	411000 دينار

وتكون الضريبة على الدخل =411000 × 40% = 164000 دينار.

ويتم إحتساب المبالغ المؤجلة على النحو التالي:

بيان	إلتزام ضريبي مؤجل	أصل ضريبي مؤجل	مصروف ضريبة دخل مؤجلة
الرصيد المطلوب في 2005/12/31			
75000 × 40%	30000		
36000 × 40%		14400	
الرصيد المتوفر في 2004/12/31	(11200)	(3200)	
التسوية المطلوبة	18800	11200	7600

قيد اليومية اللازم لتسجيل المبالغ المؤجلة هو:

مدين	دائن	بيان
11200		من حـــ/ أصول ضريبية مؤجلة
7600		حـــ/ مصروف ضريب الدخل المؤجلة
	18800	إلى حـــ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أظهرت ميزانية إحدى الشركات مبلغ 3000 دينار حساب القروض الممنوحة للغير ضمن الأصول المتداولة، ولن يكون هناك تبعات ضريبية لهذا المبلغ، وتبلغ نسبة ضريبة الدخل على المنشأة 20%. فكم يبلغ الأساس (القاعدة) الضريبي لحساب القروض:

أ- 1000 دينار | ب- 3000 دينار

ج- 600 دينار | د- صفر

2. ينشأ الإلتزام الضريبي المؤجل (المطلوبات الضريبية) عندما تكون:

أ- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي | ب- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي

ج- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام أكبر من أساسه الضريبي | د- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام تساوي أساسه الضريبي

3. ينشأ الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون:

أ- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي | ب- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي

ج- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي | د- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام تساوي أساسه الضريبي

4. تسمى بنود الدخل والمصاريف غير خاضعة للضريبة أو للإقتطاع الضريبي ولن تدخل في حساب الربح الخاضع للضريبة:

أ- فروقات مؤقتة | ب- فروقات مستمرة

ج- فروقات دائمة | د- فروقات عرضية

5. يتم الإعتراف بالموجودات الضرائبية المؤجلة في حالة (من أسئلة إمتحان JCPA):

أ- وجود فروقات ضرائبية مؤقتة | ب- وجود خسائر مدورة مقبولة

ج- إن تحقق المنافع الضريبية محتمل الوقوع وتولد أرباح كافية في المستقبل | د- إن الشركة تحقق أرباحاً بإستمرار في السنوات السابقة ومن المتوقع أن تحقق أرباح في السنوات اللاحقة

6. تشمل الإلتزامات المتداولة لمنشأة ما الغرامات والعقوبات جراء الأضرار البيئية. ويتم تحديد الغرامات والعقوبات بمبلغ 200000 دينار ومعدل الضريبة 40%. وتكون الغرامات والعقوبات غير قابلة للإقتطاع للأغراض الضريبية. إن الأساس الضريبي للغرامات والعقوبات هو:

أ- 200000 دينار
ب- 80000 دينار
ج- 120000 دينار
د- صفر

7. قامت شركة بإعادة تقدير قيمة موجوداتها وأخذت الفائض من إعادة التقدير في بند مستقل في حقوق الملكية. وكانت القيمة الدفترية للموجودات قبل اعادة التقدير 8 مليون دينار وأصبحت بعد إعادة التقدير 10 مليون دينار. فإذا علمت ما يلي:

أن الأساس الضرائبي للموجودات المعاد تقديرها يبلغ 6 مليون دينار
أن معدل ضريبة الدخل على أرباح الشركة هو 35%
أن معدل ضريبة الدخل على الأرباح الناجمة عن بيع الموجودات هو 30%
أين تظهر الإلتزامات الضرائبية وما هو مقدارها مما يلي (من اسئلة JCPA):

أ- في بند الأرباح المدورة ويبلغ (700) ألف دينار
ب- في بيان الدخل وبمبلغ (600) ألف دينار
ج- في بند ضمن حقوق الملكية وبمبلغ (1.2) مليون دينار
د- في بيان الدخل وبمبلغ (1.4) مليون دينار

8. إشترت المنشأة المصانع والمعدات مقابل 2 مليون دينار في 2012/1/1. وتم إستهلاك الأصل بنسبة 25% سنوياً على أساس القسط الثابت ويسمح التشريع الضريبي المحلي للإدارة بإستهلاك الأصل بنسبة 30% سنوياً للأغراض الضريبية. إحسب الإلتزام الضريبي المؤجل يمكن أن ينشأ على المصانع والمعدات في 2012/12/31 على إفتراض أن معدل الضريبة هو 30%:

أ- 500000 دينار
ب- 600000 دينار
ج- 30000 دينار
د- 25000 دينار

9. واحدة مما يلي لا يؤدي إلى نشوء فروقات مؤقتة:

أ- الإيراد من بيع الأقساط المُعترف به بموجب طريقة الأقساط للضرائب
ب- الإعتراف بالشهرة في إندماج الأعمال
ج- الإستهلاك المستخدم للغايات المحاسبية في الوقت الذي تستخدم فيه الطريقة المعجلة للغايات الضريبية
د- تكاليف الكفالة المعتَرف بها للغايات المحاسبية ولكن غير المعتُرف بها للغايات الضريبية

10.دفعت إحدى الشركات 5 ملايين دينار في تطوير منتج جديد. وتلبي هذه التكاليف تعريف الأصل غير الملموس في معيار المحاسبة الدولي (38) وتم الإعتراف بها في قائمة المركز المالي. وتسمح التشريعات الضريبية المحلية بإقتطاع تلك التكاليف للأغراض الضريبية عند تكبدها وبالتالي فقد تم الإعتراف بها كمصروف للغايات الضريبية. في نهاية السنة، تم إعتبار الأصل غير الملموس على أنه إنخفضت قيمته بمبلغ 2 مليون دينار. ما هو الأساس الضريبي للأصل غير الملموس في نهاية السنة المحاسبية؟

أ- 5 مليون
ب- 3 مليون
ج- 2 مليون
د- صفر

التمرين الثاني:

في 2013/12/31 قامت شركة الوعد بإعادة تقييم المباني وإعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 100000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 150000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 80000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح ما نسبته 20% بينما كان معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية على بيع المباني 30%.

المطلوب: حساب الإلتزام الضريبي المؤجل على المباني في 2013/12/31.

التمرين الثالث:

أصل تكلفته 200 دينار وقيمته الدفترية (المسجلة) 140 دينار، ومجمع الإستهلاك لغايات الضريبة 80 دينار ومعدل الضريبة 20%.

المطلوب: حدّد القاعدة الضريبية للأصل وإحسب الإلتزامات الضريبية المؤجلة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	ب	ج	ج	ج	أ	ج	ج	ب	د

إجابة التمرين الثاني:

الإلتزام الضريبي المؤجل = (القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) ×30%

= (150000 − 80000) × 30%

= 70000 × 35%

= 24500 دينار

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الخامس والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1)

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1): "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى".
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1).
3. التعرف على متطلبات الإعتراف التي حددها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1).
4. التعرف على متطلبات القياس التي حددها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1).
5. توضيح أسس إعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1).
6. تحديد مفهوم التاريخ الإنتقالي وتاريخ الإثبات للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

1. مقدمة

صدر هذا المعيار في حزيران 2003 وأصبح ساري المفعول إعتباراً من 2004/1/1 وتم إجراء تحسينات إضافية ليطبق المعيار بعد التحسينات إعتباراً من 2009/1/1، ويطبق المعيار على المنشآت التي تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة والتي سوف تعرض أول قوائم مالية لها وفق تلك المعايير، كما ينبغي عليها تطبيق المعيار في كل تقرير مالي مرحلي (نصف سنوي، ربع سنوي، أو شهري) يعرض طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34) "التقارير المالية المرحلية" بالنسبة لجزء الفترة التي تغطيها قوائمها المالية الأولية طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

2. هدف المعيار Objective

يهدف المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية الأولى (القوائم السنوية التي تعد لأول مرة) على أساس (IFRS) والقوائم المالية المرحلية الأولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي:

1. تحقق الشفافية (الوضوح) لمستخدميها وقابلية للمقارنة خلال كافة الفترات المعروضة.
2. توفر نقطة بداية ملائمة للمحاسبة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
3. يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدميها.

3. نطاق المعيار Scope

1- يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار في:

أ. بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

ب. كل تقرير مالي مرحلي، إن وجد، تعرضه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (34) "التقارير المالية المرحلية" لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2- إن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية سنوية تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ في تلك البيانات المالية حول الإلتزام بهذه المعايير. وتكون البيانات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية للمنشأة معدة حسب هذه المعايير إذا، على سبيل المثال، قامت المنشأة بما يلي:

أ. عرضت أحدث بيانات مالية سابقة لها:

- وفقاً لمتطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كافة الجوانب؛
- بالإنسجام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جميع الجوانب، بإستثناء البيانات المالية التي لم تحتوي بياناً صريحاً وغير متحفظ يفيد إلتزامها بهذه المعايير؛

- تحتوي على بيان صريح بالإلتزام ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكن ليس جميعها؛
- وفقاً لمتطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو بإستخدام بعض هذه المعايير الإفرادية لمحاسبة بنود لا يوجد بشأنها متطلبات وطنية؛ أو
- وفقاً لمتطلبات وطنية، مع تسويات لبعض المبالغ بمبالغ محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ب. أعدت بيانات مالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للإستخدام الداخلي فقط، دون توفيرها لمالكي المنشأة أو أي مستخدمين خارجيين.

ج. أعدت مجموعة تقارير مالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي (1) "عرض البيانات المالية".

د. لم تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة.

4. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

أ. يجب على المنشأة إعداد ميزانية إفتتاحية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة بمقتضى المعايير الدولية. وهي قائمة المركز المالي للمنشأة (منشورة أو غير منشورة) في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية.

ب. يجب على المنشأة إستخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الإفتتاحية وجميع الفترات المعروضة في قوائمها المالية الأولى التي تطبق (IFRS). أي أنه يجب التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير المنشأة، مع بعض الإستثناءات المبينة لاحقاً.

ج. أسس إعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

يتطلب المعيار بعض المتطلبات الرئيسية الواجب إتباعها عند التبني الأول لمعايير (IFRSs) وتشمل ما يلي:

1. يجب الإعتراف بكافة الأصول والإلتزامات التي تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإعتراف بها ولم تظهر في القوائم المالية للمنشآت التي ستطبق المعايير لأول مرة. ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت القوائم المالية للمنشأة لا تعترف وفق المعايير المحاسبية المتبعة سابقاً بالمشتقات المالية سواء أكانت أصول أو إلتزامات في صلب قائمة المركز المالي Statement of Financial Position ولكن تعترف بها خارج قائمة المركز المالي Off–Statement of Financial Position، وإلتزامات التقاعد أو وجوب إعداد مخصصات للإلتزامات المقدرة عند بيع السلع المكفولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (37).

ويجب أن يتم الإعتراف بهذه الأصول والإلتزامات من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي لحساب الأرباح المحتجزة (أو بند محدد ضمن حقوق الملكية).

2. إستبعاد الأصول والإلتزامات التي لا تعترف بها متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ميزانية المنشأة التي سوف تتبنى لأول مرة المعايير الدولية وإقفالها في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (أو حساب محدد ضمن حقوق الملكية).

ومن الأمثلة على ذلك الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً المُعترف بها كأصل في ميزانية المنشأة قبل تبني المعايير الدولية والتي لا يعترف بها معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، فإن على المنشأة إلغاء الإعتراف بها من خلال إقفالها في حساب الأرباح المحتجزة أول المدة وحسب القيد التالي:

×××		من حــ/ الأرباح المحتجزة
	×××	إلى حــ/ الشهرة

ومن الأمثلة الأخرى رسملة المنشأة لتكاليف البحث وإعتبارها كأصل، في حين إن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" يعالجها كمصروف إيرادي يقفل في قائمة الدخل.

مثال (1)

قامت شركة الإعتدال في 2013/12/31 بتبني المعايير الدولية لأول مرة وبذلك التاريخ كان لدى الشركة حساب الشهرة وهي مولدة داخلياً أي تقييم داخلي والظاهر كأصل غير ملموس بمبلغ 400000 دينار رسملت على مدار عدة سنوات سابقة بموجب معايير المحاسبة الوطنية والتي كانت تتبعها الشركة سابقاً.

المطلوب: بيّان كيفية معالجة حساب الشهرة عند (IFRS 1).

حل مثال (1)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" فإنه يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا كأصل غير ملموس. وبما أن الشركة ستتبع المعايير الدولية لأول مرة، فيتوجب إلغاء الإعتراف بهذا الأصل من خلال حساب الأرباح المحتجزة وكما يلي:

400000		من حــ/ الأرباح المحتجزة
	400000	إلى حــ/ الشهرة

كما سيتم إستبعاد رصيد حساب الشهرة الظاهر في الميزانية المقارنة للسنة المقارنة كما في 2012/12/31 وفي 2012/1/1.

3. يجب إعادة تصنيف بنود قائمة المركز المالي وعرضها وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية. ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت المنشأة تصنف أسهم الخزينة ضمن الأصول كما هو متبع في بعض المعايير الوطنية في بعض الدول (المعايير الإنجليزية مثلاً) فيجب إعادة تصنيف أسهم الخزينة مطروحة من حقوق الملكية، وكذلك بالنسبة للأسهم الممتازة القابلة للإستدعاءRedeemable Preferred Stock إذا ظهرت ضمن حقوق الملكية للمنشأة قبل تبني المعايير الدولية فإنه يجب إعادة تصنيفها ضمن الإلتزامات وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بالأدوات المالية.
4. يجب تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس جميع الأصول والإلتزامات المُعترف بها. ويتضمن ذلك إمكانية تحول المنشأة من طريقة محاسبية معينة متبعة في القوائم المالية إلى طريقة أخرى مقبولة في معايير (IFRSs)، ومن الأمثلة على ذلك يمكن للمنشأة إتباع نموذج إعادة التقييم عند قياس قيمة الأصول طويلة الأجل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" وإعتبار القيمة العادلة في التاريخ الإنتقالي هي تكلفة جديدة لهذه الأصول ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة بمؤشر أسعار عام وخاص.

5. المعلومات المقارنة Comparative Information

يجب أن تتضمن البيانات المالية للمنشأة التي تعد وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1) على الأقل ثلاثة بيانات عن المركز المالي وبيانين عن الربح أو الخسارة وغيرها من الدخل الشامل وبيانين منفصلين عن الربح أو الخسارة (إذا تم عرضها) وبيانين عن التدفقات النقدية وبيانين عن التغيرات في حقوق الملكية والملاحظات ذات العلاقة، بما في ذلك المعلومات المقارنة لجميع البيانات المعروضة.

تاريخ الإثبات: هو تاريخ قائمة المركز المالي العمومية التي تنص صراحة على أنها ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، على سبيل المثال 2013/12/31.

التاريخ الإنتقالي Date of Transition to IFRSS: هو تاريخ قائمة المركز المالي الإفتتاحية للقوائم المالية المقارنة للسنة السابقة (مثلاً إذا كان تاريخ الإثبات 2013/12/31 فإن التاريخ الإنتقالي هو 2012/1/1).

مثال (2)

تعرض شركة الوطن بياناتها المالية سنوياً بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة قبولاً عاماً 12/31 من كل سنة. وكانت أحدث البيانات المالية التي عرضتها الشركة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة

عموماً في 2011/12/31. قررت الشركة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إبتداءاً من 2012/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة 2011.

المطلوب: متى يجب أن تعدّ شركة الوطن قائمة المركز المالي الإفتتاحية الخاص بها حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟

حل مثال (2)

في هذه الحالة، فإن قائمة المركز المالي الإفتتاحية التي تحتاج المنشأة إلى إعدادها وعرضها ستكون بدءاً من 2011/1/1 بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1)، بالإضافة إلى إعداد وعرض قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31 وقائمة المركز المالي المقارنة في 2011/12/31. إضافة إلى عرض قائمة الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لعامي 2012 و 2011.

6. إستثناءات التطبيق بأثر رجعي لبعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

Exceptions to the Retrospective Application of other IFRSs

يسمح (IFRS 1) للجهة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتطبيق إستثناء أو أكثر من الإستثناءات المُستهدفة. ويمكن أن تختار الجهة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى لتطبيق الإستثناءات من مبادئ القياس العامة وإعادة البيان في أي من الحالات الآتية:

1- إندماج الأعمال.
2- معاملات الدفع على أساس الأسهم.
3- عقود التأمين وأصول النفط والغاز.
4- عقود الإيجار.
5- منافع الموظفين.
6- فروقات الترجمة التراكمية للعمليات بالعملة الأجنبية.
7- الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة والشركات الزميلة.
8- أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
9- الأدوات المالية.
10- إلتزامات الإزالة بما في ذلك تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.
11- تكاليف الإقتراض.
12- نقل الأصول من العملاء.

فمثلا يمكن إعتبار فروقات ترجمة العملات الأجنبية التراكمية الناجمة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية (صفر) في التاريخ الإنتقالي، وأي أرباح أو خسائر لاحقة على التخلص من أي عمليات أجنبية يستبعد فروقات الترجمة السابقة للتاريخ الإنتقالي.

7. تفسير الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

على المنشأة أن تفسر كيف أن الإنتقال من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على مركزها المالي المبلغ عنه وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تقوم شركة العرب بتبني المعايير الدولية للمرة الأولى وكانت أحدث البيانات المالية التي عرضتها الشركة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً في 2010/12/31. وقد تبنت الشركة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى وتنوي عرض البيانات المالية الأولى بموجب هذه المعايير بدءاً من 2011/12/31. كما تخطط لعرض معلومات مقارنة لفترة مدتها سنتين للعامين 2009 و 2010. يجب إعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدءاً من:

أ- 2009/1/1
ب- 2010/1/1
ج- 2011/1/1
د- 2008/1/1

2. عند وجود أصول غير ملموسة مثل تكاليف البحث في ميزانية المنشأة والتي ستتبع لأول مرة معايير الإبلاغ المالي الدولية (علماً بأن معايير الإبلاغ المالي الدولية لا تعترف بتلك المصاريف كأصول)، في هذه الحالة يجب أن تقوم الشركة بإقفال رصيد حساب مصاريف البحث من خلال:

أ- بيان الدخل
ب- زيادة إلتزامات بمقدار قيمتها
ج- حساب الأرباح المحتجزة
د- تخفيض الأصول طويلة الأجل الملموسة بمقدار قيمة الشهرة

3. عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة من قبل إحدى الشركات، وكانت تحتفظ بعقود آجلة للمتاجرة غير ظاهرة في قوائمها المالية، في هذه الحالة يتوجب:

أ- الإعتراف في هذه العقود خارج قائمة المركز المالي بحسابات نظامية
ب- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن بيان الدخل
ج- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن حقوق الملكية
د- لا يتم الإعتراف بهذه العقود على الإطلاق

4. على المنشأة أن تفسر كيف أن الإنتقال من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على:

أ- مركزها المالي
ب- أداءها المالي
ج- تدفقاتها النقدية
د- جميع ما ذكر

5. تاريخ الإثبات هو:

أ- تاريخ الميزانية العمومية التى تنص صراحة على أنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقارير المالية
ب- تاريخ الميزانية العمومية الإفتتاحية للقوائم المالية للسنة المقارنة للسنة السابقة
ج- تاريخ آخر ميزانية عمومية تم إصدارها وفق المعايير المحاسبة المحلية
د- لا شيء مما ذكر

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	أ	ج	ج	د	أ

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل السادس والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2)

المدفوعات على أساس الأسهم

Share-based Payments

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة أهداف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2): "المدفوعات على أساس الأسهم".
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) توضيح كيفية قياس العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية.
3. بيان المعالجة المحاسبية لقياس العمليات التي تتم مع العاملين والإعتراف بها.
4. بيان المعالجة المحاسبية لقياس العمليات التي تتم مع الأطراف الخارجية وكيفية الإعتراف بها.
5. بيان المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تقاس من خلال القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.
6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي رقم (2): "المدفوعات على أساس الأسهم".

1. مقدمة

صدر هذا المعيار في شباط 2004 وساري المفعول إعتباراً من 2005/1/1 وقد تم إجراء عدة تعديلات لاحقة عليه، وقد جاء هذا المعيار لبيان كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المنشأة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بأدوات حقوق ملكية أو التي تقاس على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية وقد تأخذ صورة أسهم أو خيارات أسهم.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير المالي عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس آثار تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي لها بما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للعاملين.

3. نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق هذا المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم إلى أساس مدفوعات الأسهم وبخاصة:

أ. **تسويات حقوق الملكية:** أي العمليات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات ويتم السداد من خلال أدوات حقوق الملكية وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم. ويمكن أن تشمل السلع المخزون والممتلكات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى.

ب. **تسويات نقدية على أساس سعر السهم:** وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل تحمل إلتزام تجاه الموردين بسداد مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى.

ج. العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع أو خدمات بحيث تتضمن شروط الإتفاق إعطاء المنشأة أو المورد لهذه السلع أو الخدمات الخيار في أن تتم عملية التسديد نقداً أو بأصول أخرى أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

ولأغراض هذا المعيار، لا تعتبر معاملة معينة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته/ صفتها مالك لأدوات حقوق ملكية المنشأة معاملة دفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، إذا منحت منشأة معينة جميع مالكي صنف معين من أدوات حقوق ملكيتها حق شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، وإستلم الموظف هذا الحق لأنه مالك لأدوات حقوق الملكية من ذلك الصنف المحدد، فإن منح أو ممارسة ذلك الحق لا يخضع لمتطلبات هذا المعيار.

4. التعريفات Definitions

تسويات حقوق الملكية Equity–Settled

هي عمليات الدفع على أساس السهم لتسوية حقوق ملكية عند حصول المنشأة على سلع وخدمات ويتم السداد على شكل أدوات حقوق ملكية إما أسهم أو خيارات التسديد بأسهم.

عمليات الدفع على أساس الأسهم Share –Based Payment Transaction

هي العمليات التي تتضمن حصول المنشأة على سلع أو خدمات مقابل أدوات حقوق ملكية في المنشأة وقد تكون على شكل أسهم أو خيارات الأسهم، أو أن تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل إلتزامها بالتسديد بمبالغ يتم تحديدها على أساس أسعار أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة.

تاريخ المنح The Grant Date

التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة مع طرف آخر (بما في ذلك أي من العاملين) على إتفاقية دفع على أساس الأسهم، وفي هذا التاريخ تتفاوض وتتفق المنشأة مع طرف آخر على منحة نقدية أو أصول أخرى أو أدوات حقوق ملكية المنشأة شريطة الوفاء بالشروط المحددة لهذا المنح من قبل الطرف الآخر.

قيمة ضمنية (ذاتية) أو الجوهرية Intrinsic Value

تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون للطرف الآخر المقابل حق الحصول عليها أو الإكتتاب فيها و السعر المحدد للتنفيذ الذي يكون مطلوب من الطرف المقابل دفعه (إذا إلتزم بدفع مبلغ معين) مقابل هذه الأسهم. فمثلاً، إذا كان سعر التنفيذ لحق خيار أسهم 12 دينار (المبلغ المطلوب سداده من الطرف المقابل للمنشأة) وبلغت القيمة العادلة للسهم 30 دينار فإن القيمة الضمنية 18 دينار.

خيار السهم A share Option

هو عقد يعطي حامله الحق دون الإلتزام بذلك للإكتتاب بأسهم منشأة بسعر محدد أو قابل للتحديد خلال فترة زمنية معينة.

فترة الوفاء بالشروط The Vesting Period

هي فترة يجب خلالها إستيفاء جميع شروط التحويل المحددة في إتفاقية الدفع على أساس السهم.

5. الإعتراف Recognition

أ. يجب الإعتراف بالسلع (زيادة الأصول) والخدمات التي تم تسلمها أو الحصول عليها في عملية تسديد على أساس الأسهم عندما تحصل المنشأة على السلعة أو عند إستلام الخدمات.

ب. إذا كانت عملية التسديد مبنية على أساس تسويات حقوق ملكية (إصدار أسهم) فيتم زيادة حقوق الملكية، أما إذا كانت عملية التسوية تتم على أساس تسوية نقدية فيتم الإعتراف بإلتزامات.

ج. عندما لا تكون البضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول، يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف.

د. عمليات التسديد على أساس حقوق الملكية (مع الأطراف الخارجية): يتم قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة (والزيادة المقابلة في حقوق الملكية) والتي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بتاريخ الشراء أو الحصول على الخدمات، وإذا كان من غير الممكن تقدير القيمة العادلة لتلك السلع والخدمات بموثوقية، ففي هذه الحالة يتم قياس السلع والخدمات من خلال القيمة العادلة للأسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء وهو ما يسمى نموذج تاريخ التسوية أو العملية.

مثال (1)

في 2012/1/1 إشترت الشركة العربية بضاعة قيمتها العادلة 130000 دينار، مقابل إصدار 30000 سهم بقيمة 3 دنانير للسهم. بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم بذلك التاريخ 4 دنانير للسهم.

المطلوب:

1. حدّد القيمة التي ستظهر بها البضاعة بالدفاتر بتاريخ الشراء.
2. إثبات القيد اللازم لشراء البضاعة.

حل مثال (1)

1. يتم تسجيل البضاعة بمبلغ 130000 دينار وهي القيمة العادلة للأصل المستلم.
2. قيد إثبات شراء البضاعة:

130000		من حـــ/ المخزون 2012/1/1
	90000	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم العادية 30000×3
	40000	حـــ/ رأس مال إضافي

تم إثبات المخزون من البضاعة بالقيمة العادلة لها وهي 130000 دينار منها 90000 دينار رأس مال الأسهم العادية والفرق البالغ 40000 دينار تمثل رأس مال إضافي.

مثال (2)

إستخدم بيانات المثال السابق رقم (1) وبإفتراض أن القيمة العادلة للبضاعة لا يمكن تحديدها.

المطلوب:

1. حدّد القيمة التي ستظهر بها البضاعة بالدفاتر بتاريخ الشراء.
2. إثبات القيد اللازم لشراء البضاعة.

حل مثال (2)

1. يتم تسجيل البضاعة بمبلغ 120000 دينار وهي القيمة العادلة للأسهم المصدرة، كون القيمة العادلة للبضاعة لا يمكن تحديدها (4×30000).

2. قيد إثبات شراء البضاعة:

120000		من حـــ/ المخزون 2012/1/1
	90000	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم العادية 3×30000
	30000	حـــ/ رأس مال إضافي

تم إثبات البضاعة بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة وهي 120000 دينار منها 90000 دينار رأس مال الأسهم العادية والفرق البالغ 30000 دينار تمثل رأس مال إضافي.

هـ. العمليات التي تتضمن إستلام خدمات (عادةً تتم مع العاملين):

1. يتم قياسها عادةً بإستخدام "نموذج تاريخ المنح Grant Date Model" أي أن العملية تسجل بالقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في التاريخ الأصلي الذي منحت فيه.
2. عندما تكون المكافأة أو الحوافز الممنوحة للعاملين متعلقة بشروط يتم الوفاء بها مستقبلاً، فإنه يجب الإعتراف بتكلفتها كمصروف على مدار الفترات التي تستوفى خلالها هذه الشروط ويسجل الجانب الدائن في حقوق الملكية.
3. يجب على المنشأة تحديد خيارات السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم من خلال نماذج تسعير الخيارات مثل نموذج Black- Scholes أو Binomial، ويطلب من المنشأة معاملة الإنتقال من نموذج تسعير إلى آخر كتغير في التقديرات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ويعتبر نموذج بلاك– شولتز من النماذج المقبولة قبولاً واسعاً لتقييم خيارات الأسهم وهذا ما يعزز القابلية للمقارنة بين الشركات المستخدمة لنفس النموذج، كما أن النموذج يعتمد على متغيرات عادةً ما تكون متاحة للإستخدام والتطبيق.

وإذا منحت المنشأة لموظفيها مثلاً خيارات أسهم تستحق خلال ثلاث سنوات بشرط أن يستمروا في خدمة المنشأة خلال تلك الفترة، فإنه يتم إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد القيمة العادلة للخيارات في التاريخ الذي مُنحت فيه.
- يتم قيد هذه القيمة العادلة (التي تمثل مصروف تعويضات للعاملين) في الأرباح والخسائر بالتساوي خلال فترة الإستحقاق البالغة ثلاث سنوات مع إدخال التعديلات في كل تاريخ محاسبي لتعكس أفضل تقدير لعدد الخيارات التي ستستحق في النهاية.
- سيتم زيادة حقوق المساهمين بمبلغ يساوي المصروف المُعترف به. وتعكس التكلفة في بيان الدخل عدد الخيارات التي تستحق، وليس عدد الخيارات الممنوحة أو عدد الخيارات التي يتم ممارستها.

مثال (3)

توفرت المعلومات التالية بخصوص حقوق الخيار الممنوحة للعاملين لدى إحدى الشركات:

- في 2011/1/1 تم منح 300 حق خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 100 موظف وكل حق خيار له الحق بالحصول على 3 أسهم عادية، شريطة إستمرارهم بالعمل لدى الشركة خلال فترة 3 سنوات قادمة.
- قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 8 دنانير بتاريخ المنح.
- قدرت الشركة بأن المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتركوا العمل قبل مضي السنوات الثلاث 10% وبالتالي سيفقدوا حقهم في ممارسة الخيار.
- وبلغ سعر السهم السوقي عند الممارسة 14 دينار للسهم والقيمة الإسمية للسهم 1 دينار.

المطلوب:

1. إحسب مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث.
2. إعداد القيود اللازمة لما سبق.

حل مثال (3)

1. سيتم الإعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (Vesting) وهي إستمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	مصروف التعويضات السنوية	إجمالي مصاريف التعويضات التراكمية
1. (100 ×300 ×90% ×8 ÷ 3 سنوات)	72000 دينار	72000 دينار
2. (100 ×300 ×90% ×8 ÷ 3 سنوات)	72000 دينار	144000 دينار
3. (100 ×300 ×90% ×8 ÷ 3 سنوات)	72000 دينار	216000 دينار

2. القيود المحاسبية:

- في 2011/1/1 لا قيد لأن مصروف التعويضات صفر.
- في 12/31 من كل عام ولمدة **3 سنوات**:

72000		من حـ/ مصروف التعويضات	12/31
	72000	إلى حـ/ رأس مال إضافي مدفوع –خيار أسهم	

عند ممارسة خيارات الأسهم من قبل الموظفين يتم إصدار أسهم عادية لهم وبإفتراض أن القيمة الإسمية للسهم دينار واحد يتم إثبات القيد التالي:

216000		من حـ/ راسمال إضافي مدفوع – خيار أسهم 2013/12/31
	81000	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية 300×100×90%×3×1
	135000	حـ/ رأس مال إضافي

مثال (4)

إفرض في المثال السابق رقم (3) أن تقديرات الشركة لنسبة العاملين الذين يتوقع عدم إستمرارهم بالعمل كانت متغيرة. في 2011/12/31 تقدر الشركة بأنه خلال السنوات الثلاث فإن 10% من العاملين سيتركوا العمل، وفي 2012/12/31 أعيد تقدير تلك النسبة إلى 30%، وفي 2013/12/31 تبين أن 20% من العاملين تركوا العمل وفقدوا حقهم في ممارسة حقوق الخيار.

المطلوب: إحسب مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث.

حل مثال (4)

سيتم الإعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (vesting) وهي استمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي :

السنة	إجمالي مصاريف التعويضات التراكمية	مصروف التعويضات السنوية
1. (100 ×300 ×90 % ×8 × 3/1)	72000 دينار	72000 دينار
2. (100 ×300 ×70 % ×8 × 3/2)	112000 دينار	40000 دينار
3. (100 ×300 ×80 % ×8× 3/3)	192000 دينار	80000 دينار

و. المدفوعات على أساس الأسهم التي يتم تسويتها نقداً

Cash-settled Share-based Payment Transactions

عند حصول المنشأة على سلع (بضائع) أو خدمات مقابل إلتزام بتسديد نقدي للمورد مع تحديد قيمة الإلتزامات إعتماداً على أدوات حقوق الملكية، يجب قياس البضاعة أو الخدمات والإلتزام المقابل لها بالقيمة العادلة للإلتزام. ويجب إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام نهاية كل فترة مالية وحتى تاريخ التسوية مع الإعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر.

على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة للموظفين مكافأة مقابل إرتفاع سعر الأسهم كجزءٍ من مجموعة التعويضات الخاصة بهم. أو يمكن أن تمنح المنشأة موظفيها دفعة نقدية مستقبلية بمنحهم الحق في الأسهم (بما في ذلك الأسهم التي سيتم إصدارها عند ممارسة خيارات الأسهم) القابلة للإسترداد إما إلزامياً (على سبيل المثال، عند إنتهاء التوظيف) أو حسب إختيار الموظف.

مثال (5)

منحت شركة مساهمة كل موظف من موظفيها البالغ عددهم (50) موظف أسهم حقوق منحة مقابل إرتفاع سعر السهم تقديراً لإنجازهم عددها (300) حق بتاريخ 2011/1/1 بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2013/12/31.

وعلى إفتراض أنه تم ممارسة حقهم في 70% من عدد الأسهم وأن أسعار الأسهم في السوق كانت كما يلي:

2011/1/1	12 دينار
2011/12/31	15 دينار
2012/12/31	16 دينار

2013/12/31 18 دينار

المطلوب: إحسب مقدار الإلتزام الواجب قيده مقابل هذه الأسهم بتاريخ ممارسة الحقوق.

حل مثال (5)

الإلتزام المستحق في 2013/12/31 = 50 ×70% ×300 ×(18−12)

= 63000 دينار

مثال (6)

في 2010/1/1 منحت الشركة الدولية أسهم حقوق منحة إلى 20 من موظفيها. ويحق لكل موظف الحصول على 10 حقوق منحة Share Appreciation Rights. ويمكن ممارسة حقوق المنحة في أي وقت خلال الأعوام 2012 و2013 شريطة إستمرار العاملين بالشركة من 2010/1/1 وحتى 2011/12/31.

في 2010/12/31 يتوقع أن ما مجموعه 4 موظفين سيتركوا العمل بالشركة خلال العامين 2010 و 2011. إلا أنه وبنهاية عام 2011/12/31 تبين أن إثنين من العاملين قد تركوا العمل.

في 2012/12/31 فإن 6 من العاملين مارسوا حقهم في حقوق المنحة، وفي نهاية عام 2013 تم ممارسة الحقوق (Rights) من قبل باقي العاملين البالغ عددهم (12) موظف.

وقد توفرت المعلومات التالية بخصوص أسهم حقوق المنحة:

التاريخ	2010/12/31	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31
القيمة العادلة	7	4	8	9
القيمـــــــــــة الجوهرية[1]	5	3	6	9

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لحقوق المنحة للأعوام 2010 إلى 2013.

حل مثال (6)

فيما يلي جدول يبين المصاريف والإلتزامات المُعترف بها للأعوام من 2010 إلى 2013.

حيث تعترف الشركة بإلتزامات بالقيمة العادلة لأسهم حقوق المنحة في نهاية كل فترة مالية مع الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للإلتزام في الأرباح والخسائر. وتبلغ قيمة النقدية المسددة للعاملين

[1] وتسمى القيمة الذاتية أو الضمنية Intrinsic Value

بتاريخ الممارسة مقدار القيمة الجوهرية لحقوق المنحة، حيث يستلم العاملين الفرق بين سعر ممارسة حق المنحة والقيمة العادلة الأعلى للأسهم.

التاريخ	المصاريف	الإلتزامات	توضيح الإحتساب
2010/12/31	560 دينار	560 دينار	(20-4) موظف ×10×7× 2/1
2011/12/31	160 دينار	720 دينار	الإلتزام: (20-2) موظف ×10×4× 2/2 =720 المصروف = 720-560 = 160 دينار
2012/12/31	600 دينار	960 دينار (720+600-360)	- هناك 6 موظفين مارسوا حقوق الخيار والباقي 12 موظف لم يمارسوا حقوقهم، وعليه فإن الإلتزام =(18-6)×10 حق خيار ×8 = 960 دينار. - أما المصاريف فتتكون من عنصرين: 1. الزيادة في الإلتزام عن نهاية الفترة السابقة (960-720) = 240 دينار. 2. مدفوعات للعاملين الذين مارسوا حقوق خيار أسهم المنحة (6 موظفين×10× 6) = 360 دينار. مجموع المصاريف =240+360 = 600 دينار
2013/12/31	120 دينار	0	بما أن باقي الموظفين مارسوا حقوق الخيار فلا يوجد إلتزامات بنهاية 2013. أما المدفوعات لباقي الموظفين وهم (12) موظف والذين مارسوا حقوق الخيار في نهاية 2013 = 12×10×9= 1080 دينار. وبما أن المبلغ المدفوع أكبر من رصيد الإلتزام المُعترف به البالغ 960 دينار يتم الإعتراف بمصاريف إضافية مقدارها 120 دينار (1080-960).

ويتم إعداد القيود المحاسبية التالية:

560		من حـــ/ مصروف مكافآت العاملين	2010/12/31
	560	إلى حـــ/ إلتزامات (مخصص) مكافآت العاملين	

2011/12/31	من حـــ/ مصروف مكافآت العاملين		160
	إلى حـــ/ إلتزامـــات (مخصـــص) مكافـــآت العاملين	160	
2012/12/31	من حـــ/ مصروف مكافآت العاملين		600
	إلى حـــ/ إلتزامات (مخصص) مكافآت العاملين	240	
	حـــ/ النقدية	360	

2013/12/31	من حـــ/ مصروف مكافآت العاملين		120
	حـــ/ إلتزامات (مخصص) مكافآت العاملين		960
	إلى حـــ/ النقدية	1080	

ز. العمليات التي يمكن تسويتها مقابل الأسهم أو النقد

Share-based Payment Transactions with Cash Alternatives

تسمح بعض معاملات الدفع على أساس الأسهم للمنشأة أو الموظف خيار تسوية المعاملة إما نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية. وقد يحق للموظف أن يختار بين الدفع بما يساوي سعر الأسهم في السوق أو أن يُمنح أسهماً خاضعة لبعض الشروط– على سبيل المثال، لا يستطيع بيعها خلال فترة زمنية ما. وتعتمد محاسبة هذا النوع من الأدوات على الطرف الذي يكون له الخيار بتحديد أسلوب التسوية ومدى تكبد المنشأة لإلتزام معين.

ز/1– إذا كان للموظف الحق في إختيار أسلوب التسوية، يُعتبر أن المنشأة قد أصدرت أداة مالية مركبة (أي أنها أصدرت أداة تشتمل على عنصر دين –مكون النقد– وعنصر حقوق ملكية– حيث يحق للموظف إستلام أدوات حقوق الملكية).

إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة مباشرة وبسهولة، يتم تحديد عنصر حقوق الملكية بأخذ القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات مطروحاً منها القيمة العادلة لعنصر الدين في هذه الأداة. ويكون عنصر الدين هو أساساً الدفعة النقدية التي ستحدث. وإذا قيست القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعطاة، فإنه ينبغي تحديد القيمة العادلة لمجمل الأداة المركبة. ويصبح عنصر حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مطروحاً منها القيمة العادلة لعنصر الدين.

مثال (7)

قامت شركة الشرق بشراء مباني مقابل 500000 دينار. ويستطيع المورد أن يختار طريقة تسوية سعر الشراء. والخيارات عبارة عن:

- البديل الأول: إستلام 100000 سهم من أسهم الشركة خلال سنة واحدة. أو
- البديل الثاني: إستلام دفعة نقدية خلال ستة أشهر تساوي القيمة السوقية لما مقداره 80000 سهم من أسهم الشركة.

وتُقدّر القيمة العادلة للبديل الأول بمبلغ 600000 دينار والقيمة العادلة للبديل الثاني بمبلغ 460000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية محاسبة هذه المعاملة.

حل مثال (7)

عندما تستلم المنشأة المباني، فإنها يجب أن تسجل إلتزاماً بمبلغ 460000 دينار وزيادة في حقوق الملكية بمبلغ 40000 دينار (الفرق بين قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات والقيمة العادلة للإلتزام).

500000		من حـــ/ المباني
	460000	إلى حـــ/ ذمم دائنة
	40000	حـــ/ حقوق خيار أسهم محتملـــة – حقـــوق الملكية

مثال (8)

تمنح شركة ما أحد موظفيها الحق في أن يختار 100000 سهم أو أن يستلم دفعة نقدية تساوي 70000 سهم. وفي تاريخ المنح، كان سعر السوق للسهم هي 4 دنانير. وتقدر المنشأة بأن القيمة العادلة لحق خيار السهم هو 3 دنانير لكل سهم.

المطلوب: بيان كيفية تتم محاسبة هذه المعاملة.

حل مثال (8)

تكون القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية = 100000 سهم × 3 = 300000 دينار.

وتكون قيمة البديل النقدي = 4 × 70000 سهم= 280000 دينار. لذلك تُعتبر القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المالية المركبة بأنها الفرق بين هاتين القيمتين، أو 20000 (30000–280000).

وفي تاريخ التسوية، يجب قياس عنصر الإلتزام في مُكوّن الدين بالقيمة العادلة. من ثم يحدد أسلوب التسوية الذي يختاره الموظف المحاسبة النهائية. عندما يكون الحق في عمليات تسوية حقوق الملكية أكثر قيمة من حق التسوية نقداً، يتم محاسبة القيمة العادلة المتزايدة كمعاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية.

ز/2- إذا كان للمنشأة الحق في إختيار أسلوب التسوية، يجب أن تحدد ما إذا كان يوجد إلتزاماً تعاقدياً بالتسوية نقداً. يتم معالجة المعاملة عادةً كمعاملة يتم تسويتها نقداً إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للتسوية نقداً أو إذا كان خيار التسوية بأدوات حقوق الملكية ليس له جوهر تجاري أو إذا كانت أدوات حقوق الملكية التي سوف تصدر قابلة للإسترداد. وإذا لم تتضح أي من الشروط الأخرى، تقوم المنشأة بمحاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية. وإذا تمت محاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية، فإن المحاسبة عند حدوث التسوية تعتمد على البديل الأكثر قيمة.

6. الإفصاح Disclosures

أ. يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة.

ب. يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم كيف تم تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.

ج. يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسائر المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **في 2011/12/20 قدمت الشركة المتطورة لموظفيها خيارات أسهم شريطة موافقة الهيئة العامة في إجتماع عام للمساهمين. تمت موافقة الهيئة العامة على منح الموظفين خيارات الأسهم في إجتماعها الذي عقد في 2012/3/1، علماً بأن الشركة تعد قوائمها المالية في 12/31 من كل عام. ويحق للموظفين أن يستلموا خيارات الأسهم إعتباراً من 2014/3/1.**

بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) يجب تقييم القيمة العادلة لخيارات الأسهم بقيمتها كما هي بتاريخ:

أ- 2011/12/20 ب- 2012/3/1

ج- 2014/3/1 د- 2011/12/31

2. **تم شراء أجهزة قيمتها السوقية العادلة 45000 دينار، مقابل إصدار 16000 سهم عادي للمورد تسديداً لقيمة الأجهزة. بلغت القيمة الإسمية للسهم دينارين في حين بلغت القيمة العادلة للسهم بتاريخ شراء الأجهزة 3 دنانير. بموجب المعيار (IFRS 2) يتم تسجيل الأجهزة بتاريخ الشراء بمبلغ:**

أ- 45000 دينار ب- 16000 دينار

ج- 48000 دينار د- 32000 دينار

3. **أي من العمليات التالية والتي تتضمن إصدار أسهم، ولا تقع ضمن نطاق تعريف الدفع على أساس الأسهم بموجب (IFRS 2):**

أ- خيارات أسهم الموظفين ب- شراء أسهم الموظفين

ج- دفع تعويضات نهاية الخدمة للموظفين مقابل إرتفاع سعر السهم د- المدفوعات على أساس الأسهم عند إستملاك شركة تابعة

4. **يتم قياس العمليات التي تتم مع العاملين من خلال منحهم الأسهم (منح أسهم) بإستخدام:**

أ- نموذج تاريخ التسوية ب- نموذج تاريخ المنح

ج- نموذج التكلفة د- (أ) أو (ب) صحيح

5. يتم قياس العمليات التي تتم مع الأطراف الخارجية عند الحصول على أصول مقابل منحهم أسهم (منح أسهم) بإستخدام:

أ- نموذج تاريخ العملية (تاريخ الشراء) ب- نموذج تاريخ المنح

ج- نموذج التكلفة د- لا شيء مما ذكر

6. شركة مساهمة منحت كل موظف من موظفيها البالغ عددهم (200) موظف أسهم حقوق منحة مقابل إرتفاع سعر السهم تقديراً لإنجازهم عددها (30) سهماً بتاريخ 2010/1/1 بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2012/12/31.

وعلى إفتراض أنه تم ممارسة حقهم في 70% من عدد الأسهم وأن أسعار الأسهم في السوق كانت كما يلي:

2010/1/1	**4 دينار**	**2010/12/31**	**6 دينار**
2011/12/31	**6.5 دينار**	**2012/12/31**	**9 دينار**

ما مقدار الإلتزام الواجب قيده مقابل هذه الأسهم بتاريخ الممارسة:

أ- 30000 دينار ب- 21000 دينار

ج- 37800 دينار د- غير ذلك

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن الاسئلة من (7 – 10)

في 2010/1/1 منحت الشركة الشرقية أسهم حقوق منحة إلى 10 من موظفيها. ويحق لكل موظف الحصول على 10 حقوق منحة Share Appreciation Rights. ويمكن ممارسة حقوق المنحة في أي وقت خلال الأعوام 2012 و2013 شريطة إستمرار العاملين بالشركة من 2010/1/1 وحتى 2011/12/31.

في 2010/12/31 يتوقع أن ما مجموعه 2 من الموظفين سيتركوا العمل بالشركة خلال العامين 2010 و2011. إلا أنه وبنهاية عام 2011/12/31 تبين أن واحد من العاملين قد ترك العمل.

في 2012/12/31 فإن 3 من العاملين مارسوا حقهم في حقوق المنحة، وفي نهاية عام 2013 تم ممارسة الحقوق (Rights) من قبل باقي العاملين البالغ عددهم (6) موظف.

وقد توفرت المعلومات التالية بخصوص أسهم حقوق المنحة:

التاريخ	2010/12/31	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31
القيمة العادلة	7	4	8	9
القيمة الجوهرية[2]	5	3	6	9

7. إن مبلغ مصروف مكافآت العاملين لعام 2010 المُعترف به في الأرباح والخسائر يبلغ:

أ- 80 دينار ب- 300 دينار

ج- 360 دينار د- 280 دينار

8. رصيد الإلتزام (إلتزامات مكافآت العاملين) في قائمة المركز المالي في 2012/12/31 يبلغ:

أ- 480 دينار ب- 360 دينار

ج- 280 دينار د- لا شيء مما ذكر

9. رصيد الإلتزام في قائمة المركز المالي في 2013/12/31 يبلغ:

أ- 260 دينار ب- 480 دينار

ج- 0 دينار د- 300 دينار

10. ان مبلغ مصروف مكافآت العاملين لعام 2013 المُعترف به في الأرباح والخسائر يبلغ:

أ- 80 دينار ب- 60 دينار

ج- 300 دينار د- 280 دينار

التمرين الثاني:

في 2012/1/1 إشترت الشركة الأهلية معدات قيمتها العادلة 80000 دينار، مقابل إصدار 20000 سهم بقيمة إسمية ديناران للسهم. بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم بذلك التاريخ 5 دنانير للسهم.

المطلوب:

1. حدّد القيمة التي ستظهر بها المعدات بالدفاتر بتاريخ الشراء.
2. إثبات القيد اللازم لشراء المعدات.

[2] وتسمى القيمة الذاتية أو الضمنية Intrinsic Value

التمرين الثالث:

توفرت المعلومات التالية بخصوص حقوق الخيار الممنوحة للعاملين لدى احدى الشركات :

- في 2010/1/1 تم منح 400 حق خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 50 موظف وكل حق خيار له الحق بالحصول على سهم عادي واحد، شريطة إستمرارهم بالعمل لدى الشركة خلال فترة 5 سنوات.
- قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 6 دنانير.
- قدرت الشركة بأن المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتركوا العمل قبل مضي السنوات الخمس 20% وبالتالي سيفقدوا حقهم في ممارسة الخيار.
- وبلغ سعر السهم السوقي عند الممارسة 11 دينار للسهم والقيمة الإسمية للسهم 1 دينار.

المطلوب:

1- إحسب مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الخمس.

2- إعداد القيود اللازمة لما سبق.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	أ	د	ب	أ	ب	د	أ	ج	ب

إجابة التمرين الثاني:

1. يتم تسجيل المعدات بمبلغ 80000 دينار وهي القيمة العادلة للأصل المستلم.
2. قيد إثبات شراء المعدات:

80000		مـــــن حــــــــــــ/ المخــــــــــزون 2012/1/1
	40000	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم العادية 20000×2
	40000	حـــ/ رأس مال إضافي

إجابة التمرين الثالث:

1- سيتم الإعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (Vesting) وهي إستمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	مصروف التعويضات السنوية	إجمالي مصاريف التعويضات التراكمية
1. (50×400 ×80 % ×6 ÷ 5 سنوات)	19200	19200
2. (50×400 ×80 % ×6 ÷ 5 سنوات)	19200	38400
3. (50×400 ×80 % ×6 ÷ 5 سنوات)	19200	57600
4. (50×400 ×80 % ×6 ÷ 5 سنوات)	19200	76800
5. (50×400 ×80 % ×6 ÷ 5 سنوات)	19200	96000

2- القيود المحاسبية:

- في 2010/1/1 لا قيد لأن مصروف التعويضات صفر.
- في 12/31 من كل عام ولمدة **5 سنوات:**

19200		من حـــ/ مصروف التعويضات	12/31
	19200	إلى حـــ/ رأس مال إضافي مدفوع -خيار أسهم	

عند ممارسة خيارات الأسهم من قبل الموظفين يتم إصدار أسهم عادية لهم وبإفتراض أن القيمة الإسمية للسهم دينار واحد يتم إثبات القيد التالي:

216000		من حـــ/ رأس مال إضافي مدفوع – خيار أسهم	2014/12/31
	81000	إلى حـــ/ رأس مال الأسهم العادية 300×100×90% ×3 ×1	
	135000	حـــ/ رأس مال إضافي	

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل السابع والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (24)

الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

Related Party Disclosures

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".
2. توضيح أهمية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
3. تحديد نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (24) .
4. توضيح الأطراف ذات العلاقة الخاضعة لمتطلبات هذا المعيار.
5. تحديد الأطراف المستثناة من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (24).
6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".

1. مقدمة

بسبب إتساع نطاق العمليات التي قد تقوم بها المنشأة والأطراف والجهات التي يتم التعامل معها، وإهتمام أصحاب المصالح بالمنشأة Stakeholders على معرفة كافة ما يتعلق بأعمال المنشأة. فإن معرفة المعاملات التي تتم بين المنشأة وبين الأطراف التي لها تأثير هام على قرارات المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر.

كما أن المنشأة قد تدخل في عمليات شراء أو بيع أو إقراض أو إقتراض مع أطراف ذات علاقة، دون أن يكون للأطراف الأخرى معرفة بحجم هذه العمليات وبأي شروط تمت وحتى يتم التأكد من شفافية تلك العمليات ونزاهتها وأنها تمت على أسس تجارية يتطلب المعيار الإفصاح عن وجود مثل هذه العلاقات بين المنشأة وتلك الأطراف.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الإنتباه نحو إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات.

3. الهدف من إفصاح الأطراف ذات العلاقة Purpose of Related Party Disclosures

أ. إن المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة خاصية طبيعية للتجارة الأعمال، على سبيل المثال، كثيراً ما تقوم المنشآت بإتمام أجزاء منفصلة من نشاطاتها من خلال المنشآت التابعة أو المشاريع الزميلة – في تلك الظروف، يكون للمنشأة القدرة على التأثير السياسات التشغيلية للمنشأة المستثمر بها من خلال وجود الرقابة، الرقابة المشتركة أو التأثير الهام.

ب. إن المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة يكون لها تأثير على الربح أو الخسارة والمركز المالي للمنشأة. مثال ذلك، قد تقوم شركة ببيع جزء كبير من إنتاجها إلى الشركة الأم بالتكلفة لأنها قد لا تجد عميل بديل إذا لم تشتري الشركة الأم هذه المنتجات. أيضاً لا تتم المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة بنفس المبالغ كما لو تمت بين الأطراف غير ذات العلاقة.

ج. قد يتأثر الربح والخسارة والمركز المالي للمنشأة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة حتى لو لم تحدث معاملات مع هذه الأطراف. فمجرد وجود العلاقة قد يكون كافٍ للتأثير على عمليات المنشأة معدة التقرير مع الأطراف الأخرى. على سبيل المثال، قد تقوم منشأة تابعة بإنهاء العلاقات أحد الموردين عند تملك المنشأة الأم لمنشأة تابعة أخرى تعمل في نفس المجال التجاري لذلك المورد.

4. نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (24) في:

أ. تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

ب. بيان الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها.

ج. بيان الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود الواردة في (أ) و (ب) مطلوباً.

د. تحديد الإفصاحات التي يجب القيام بها حول تلك البنود.

يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن علاقات الطرف ذو العلاقة ومعاملاته وأرصدته غير المسددة، بما في ذلك إلتزاماته، في البيانات المالية الموحدة والمنفصلة للشركة الأم أو المشروع المشترك أو المستثمر الذي له سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على المستثمر فيه الذي يعرض وفقاً للمعيار رقم (10) "البيانات المالية الموحدة" أو معيار المحاسبة الدولي (27). وينطبق هذا المعيار أيضاً على البيانات المالية المنفردة.

5. التعريفات Definitions

1.5 الأطراف ذات العلاقة Related Parties

الطرف ذو علاقة هو شخص أو منشأة ذات علاقة بالمنشأة التي تقوم بإعداد بياناتها المالية (المنشأة المعدة التقرير).

أ. يكون الشخص أو أحد أفراد عائلته المقربين ذو علاقة بالمنشأة معدة التقرير إذا كان ذلك الشخص:

1. يملك سيطرة أو سيطرة مشتركة (مع آخرين) على المنشأة معدة التقرير.
2. يملك تأثيراً جوهرياً على المنشأة المعدة التقرير.
3. عضو من أعضاء الإدارة الرئيسين للمنشأة معدة التقرير أو للشركة الأم للمنشأة معدة التقرير.

ب. تعتبر المنشآت التالية ذات علاقة بالمنشأة معدة التقرير إذا إنطبق واحدة من الشروط التالية:

1- أن تكون المنشأة والمنشأة معدة التقرير أعضاء في نفس المجموعة (أي أن كل شركة أم أو شركة تابعة أو شركة تابعة فرعية تكون ذات علاقة بالآخرين).

2- إذا كانت المنشأة (س) شركة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للمنشأة (ص) (أو شركة زميلة أو مشروع مشترك لعضو في مجموعة تكون المنشأة (ص) عضواً فيها).

3- أن تكون كلا المنشآتان (س) و (ص) مشروعين مشتركين لنفس الطرف الثالث (المنشأة (ع)).

4- أن تكون إحدى المنشآت مشروعاً مشتركاً لطرف ثالث والمنشأة الأخرى شركة زميلة للطرف الثالث.

5- أن تكون المنشأة عبارة عن خطة منافع ما بعد العمل (التوظيف) أي صندوق تقاعد العاملين.
6- أن تكون المنشأة خاضعة للسيطرة أو لسيطرة مشتركة من قبل الشخص المذكور في الفقرة (أ) أعلاه.
7- أن يكون الشخص المذكور في الفقرة (أ/1) تأثير جوهري على المنشأة أو عضو في الإدارة الرئيسية للمنشأة (أو شركة أم للمنشأة).

2.5 الإستثناءات من التطبيق

بموجب هذا المعيار، لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة:

أ. شركتان لمجرد أن لهما مدير واحد أو أحد موظفي الإدارة الرئيسين في كلا المنشأتين. ويشير هذا النص بالإستخدام المتزايد للمدراء غير التنفيذيين من قبل المنشآت الهامة لتلبية متطلبات وقضايا تحسين الأداء في الشركات. من الشائع وجود مدراء مشتركين بين المنشآت وغالباً ما يكونوا سياسيين متقاعدين أو مدنيين أو موظفين تنفيذيين بارزين في الشركات وبحيث يمكن لأي منهم العمل في عدة مجالس إدارة خلال فترة التقاعد.

ب.إن الجهات التي تقدم التمويل والإتحادات التجارية والمرافق العامة والدوائر والوكالات الحكومية لا تكون بالضرورة أطرافاً ذات علاقة فقط بسبب تعاملاتها الطبيعية مع المنشأة، حتى لو كانت تشارك في عمليات إتخاذ القرار أو تؤثر على حرية التصرف.

ج. لا يعتبر العملاء أو الموردون أو أصحاب الإمتياز أو الموزعون أو الوكلاء العامون أطرافاً ذات علاقة بالمنشأة فقط لأن المنشأة معتمدة عليهم إقتصادياً.

د. لا يعتبر المشاركان في المشروع المشترك على أنهما أطراف ذات علاقة فقط لأنهما يسيطران بشكل مشترك على المشروع المشترك.

3.5 تعريفات أخرى

المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة A Related Party Transaction

نقل الموارد أو الخدمات أو الإلتزامات بين الأطراف ذات العلاقة، بغض النظر عن كونها مسعرة أم غير مسعرة.

أفراد العائلة المقربين لفرد معين Close Members of the Family of an Individual

هم أفراد العائلة المقربين الذين يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الشخص أو قد يتأثرون به في التعاملات التي تتم مع المنشأة من قبلهم ومنهم:

- أبناء أو زوج أو زوجة ذلك الشخص أو شريكه المحلي.
- أبناء الشريك المحلي أو أبناء الزوج أو الزوجة.
- المعالين من قبل ذلك الشخص أو زوج أو زوجة ذلك الشخص أو شريكه المحلي.

التعويض Compensation

يتضمن كافة منافع الموظفين (كما هي مذكورة في معيار المحاسبة الدولي رقم (19))، منافع الموظفين والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) "المدفوعات على أساس الأسهم". ومنافع الموظفين عبارة عن كافة ما يتم دفعه مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة، ويشمل كذلك التعويض المدفوع نيابة عن الشركة الأم للمنشأة فيما يتعلق بتلك المنشأة.

التأثير الهام Significant Influence

هي صلاحية وسلطة المشاركة في إتخاذ القرارات المالية والتشغيلية لمنشأة ما، لكنها ليست سيطرة أو تحكم على تلك السياسات.

موظفو الإدارة الرئيسيون Key Management Personnel

الأشخاص الذين يملكون الصلاحيات ويتحملون المسؤولية فيما يخص التخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها بصورة مباشرة بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك).

6. متطلبات الإفصاح Disclosures

يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي:

1. العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة.

أ- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان يوجد أي معاملات بينهما.

ب- إسم الشركة الأم للمنشأة، وإذا كان مختلفاً، الطرف النهائي المسيطر، وإذا لم تكن الشركة الأم للمنشأة ولا الطرف المسيطر النهائي يعد بيانات مالية متوفرة للإستخدام العام، يجب الإفصاح أيضاً عن إسم ثاني شركة (أم) تقوم بذلك.

2. يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي تعويضات "موظفي الإدارة الرئيسيين" لكل من الفئات التالية:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل.
- منافع ما بعد الخدمة.
- المنافع طويلة الأجل الأخرى.
- منافع إنهاء الخدمة.
- الدفعات على أساس الأسهم.

3. في حال وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذو العلاقة إلى جانب المعلومات حول المعاملات والأرصدة الضرورية لفهم التأثير المحتمل للعلاقة بين تلك الأطراف على القوائم المالية، وكحد أدنى، يجب أن يشمل الإفصاح ما يلي:
   - مبلغ تلك العمليات.
   - مجموع الأرصدة القائمة (غير المسددة) بما في ذلك الإلتزامات؛ و
     - ماهية تلك الأرصدة وبنودها وشروطها.
     - معلومات فيما إذا كانت تلك الأرصدة مضمونة أو غير مضمونة.
     - طبيعة عوض التسوية للأرصدة إذا تم جدولتها.
     - معلومات حول تفاصيل الضمانات المقدمة أو المستلمة.
   - مخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بالأرصدة القائمة بين الأطراف ذات العلاقة.
   - الديون المعدومة ومخصصات الديون المشكوك فيها المُعترف بها على أنها مصاريف.
4. يتطلب المعيار تقديم إفصاحات الواردة في الفقرة (3) السابقة بشكل منفصل لكل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة التالية:
   - الشركة القابضة (الأم).
   - المنشآت التي تسيطر سيطرة مشتركة أولها تأثير هام على المنشأة.
   - الشركات التابعة.
   - الشركات الزميلة.
   - المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها.
   - موظفو الإدارة الرئيسيون في المنشأة أو شركتها الأم.
   - الأطراف الأخرى ذات علاقة.
5. يسمح المعيار الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة بشكل إجمالي إلا عندما يكون الإفصاح المنفصل ضرورياً لفهم آثار معاملات الأطراف ذات العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.
6. المنشآت المتعلقة بالحكومة Government-related Entities

تعفى المنشأة المعدة للتقارير من متطلبات الإفصاح المبينة في الفقرة (3) السابقة والمتعلقة بمعاملات الطرف ذات العلاقة والأرصدة غير المسددة، بما في ذلك إلتزاماتها مع الجهات التالية:

أ. حكومة تملك سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير جوهرياً على المنشأة المعدة للتقارير؛ و

ب. منشأة أخرى تعتبر طرف ذا علاقة بسبب سيطرة الحكومة نفسها أو سيطرتها المشتركة أو تأثيرها الجوهري على كل من المنشأة المعدة للتقارير أو المنشأة الأخرى.

ج. في حال طبقت المنشأة الإعفاء المذكور في الفقرة السابقة، عليها الإفصاح عن المعلومات التالية المتعلقة بالمعاملات والأرصدة غير المسددة المشار إليها في الفقرة:

- إسم الحكومة وطبيعة علاقتها بالمنشأة المعدة للتقارير (تملك سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير جوهرياً على المنشأة)؛
- المعلومات التالية بتفاصيل وافية لتمكين مستخدمي البيانات المالية للمنشأة من فهم تأثير معاملات الطرف ذو العلاقة على البيانات المالية:
  1) طبيعة وقيمة كل معاملة هامة بمفردها؛ و
  2) بالنسبة المعاملات الأخرى الهامة بصورة مجتمعة، وليس منفردة، المؤشر النوعي أو الكمي لمداها.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي مما يلي لا يعتبر طرف ذو علاقة بالشركة:

أ- موظفو الإدارة الرئيسيون للشركة
ب- الشركات الحليفة للشركة
ج- الشركة التابعة للشركة
د- شركتان لهما مدير واحد

2. أي مما يلي لا يعتبر طرفاً ذا علاقة:

أ- أحد مدراء الشركة
ب- إبن الرئيس التنفيذي للشركة
ج- الشركة الأم
د- مساهم يملك 2% من رأس مال الشركة

3. يتطلب معيار المحاسبة الدولي (24) الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسيين. أي مما يلي لا يعتبر "تعويضاً" لهذا الغرض:

أ- منافع قصيرة الأجل
ب- المبالغ النثرية المدفوعة كمصاريف الجيب
ج- دفعات على أساس الأسهم
د- منافع إنهاء الخدمة

4. واحدة مما يلي عبارة صحيحة:

أ- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان يوجد أي معاملات بينهما
ب- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة إذا كان يوجد معاملات بينهما
ج- الإفصاح عن علاقة المنشأة مع الإدارات الحكومية مثل دائرة ضريبة الدخل
د- يعتبر المشاركان في المشروع المشترك على أنهما أطراف ذات علاقة لأنهما يسيطرون بشكل مشترك على المشروع المشترك

5. يجب تقديم العديد من الإفصاحات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (24) بشكل منفصل لكل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة التالية:

أ- الشركة القابضة (الأم)
ب- المنشآت التي تسيطر سيطرة مشتركة أولها تأثير هام على المنشأة
ج- الشركات الزميلة
د- جميع ما ذكر صحيح

التمرين الثاني:

أذكر ثلاثة أمثلة تمثل أشخاص هم أطراف ذات علاقة بالمنشأة.

التمرين الثالث:

أذكر ثلاثة أمثلة تمثل منشآت هي أطراف ذات علاقة بالمنشأة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	د	د	ب	أ	د

إجابة التمرين الثاني:

يكون الشخص أو أحد أفراد عائلته المقربين ذو علاقة بالمنشأة معدة التقرير إذا كان ذلك الشخص:

1. يملك سيطرة أو سيطرة مشتركة (مع آخرين) على المنشأة معدة التقرير.
2. يملك تأثيراً جوهرياً على المنشأة المعدة التقرير.
3. عضو من أعضاء الإدارة الرئيسين للمنشأة معدة التقرير أو للشركة الأم للمنشأة معدة التقرير.

إجابة التمرين الثالث:

تعتبر المنشآت التالية ذات علاقة بالمنشأة معدة التقرير إذا إنطبق واحدة من الشروط التالية:

1- أن تكون المنشأة والمنشأة معدة التقرير أعضاء في نفس المجموعة (أي أن كل شركة أم أو شركة تابعة أو شركة تابعة فرعية تكون ذات علاقة بالآخرين).

2- إذا كانت المنشأة (س) شركة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للمنشأة (ص) (أو شركة زميلة أو مشروع مشترك لعضو في مجموعة تكون المنشأة (ص) عضواً فيها).

3- أن تكون كلا المنشأتان (س) و (ص) مشروعين مشتركين لنفس الطرف الثالث (المنشأة (ع)).

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل الثامن والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (33)

حصة السهم من الأرباح (ربحية السهم)

Earnings Per Share (EPS)

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الغرض من المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم".
2. تحدي النطاق الذي يتضمنه المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم".
3. بيان كيفية إحتساب ربحية السهم الأساسية.
4. تحديد مفهوم العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام وطريقة إحتسابه.
5. بيان كيفية إحتساب ربحية السهم المخفضة.
6. بيان كيفية إحتساب ربحية السهم الأساسية عند وجود أسهم مجانية أو تجزئة أسهم.
7. التعرف على أهم الأدوات المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية والواجب إستخدامها في إحتساب ربحية السهم المخفضة.
8. إستعراض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم". وكيفية عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة.

1. مقدمة

يعتبر التحليل المالي من الأدوات الهامة في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، وهناك العديد من المؤشرات والنسب المستخدمة أهمها حصة السهم من الأرباح (ربحية السهم). حيث توفر ربحية السهم الواحد مؤشر لتقييم أداء المنشأة، وتتعلق حصة السهم من الأرباح بالأسهم العادية فقط ولا يتم إحتسابها للأسهم الممتازة. وتستخدم لمقارنة أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، كما تستخدم ربحية السهم لمقارنة ربحية وأداء الشركة مع الشركات المماثلة التي تعمل في نفس مجال الصناعة وخلال نفس الفترة المالية.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إحتساب ربحية السهم الواحد، وتحديد مكونات ربحية السهم الواحد، حيث تشمل تحديد الأرباح المخصصة لحملة الأسهم العادية وكذلك مكونات الأسهم العادية الحالية والمحتملة التي تستخدم لإحتساب ربحية السهم الواحد الأساسية والمخفضة. ويهدف المعيار كذلك إلى تحديد متطلبات عرض ربحية السهم في القوائم المالية.

3. نطاق المعيار Scope

يشمل نطاق هذا المعيار على القوائم المالية المنفصلة أو المنفردة والقوائم المالية الموحدة للمنشآت المدرجة في سوق الأوراق المالية (البورصة) أي الشركات المساهمة العامة التي يتم تداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتملة، وكذلك المنشآت التي تعمل على إصدار أسهم عادية في السوق المالي. كما يطبق المعيار على الشركات التي تختار طوعاً الإفصاح عن ربحية السهم.

وعند إعداد كل من القوائم المالية الموحدة بموجب (IFRS 10) والقوائم المنفصلة بموجب (IAS 27) يتم إحتساب والإفصاح عن ربحية السهم للمجموعة ككل، أي للمعلومات الموحدة. ولا يجوز للشركة الأم عرض حصة السهم من الأرباح المتعلقة بقوائمها المالية المنفصلة ضمن قائمة الدخل الشامل الموحدة للمجموعة.

وإذا إختارت المنشأة الإفصاح عن ربحية السهم بناءً على قوائمها المالية المنفصلة، فإنه يجب عرض ربحية السهم في قائمة الدخل الشامل المنفصلة ولا يتم عرض ربحية السهم الخاصة بالقوائم المنفصلة ضمن القوائم المالية الموحدة. وإذا عرضت المنشأة مكونات الأرباح والخسائر في قائمة منفصلة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، فإنها تقوم بعرض ربحية السهم فقط في تلك القائمة (بيان الدخل).

4. التعريفات Definitions

ربحية السهم الأساسية Basic Earnings Per Share

هي حصة السهم العادي الواحد من الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية، وتحتسب من خلال تقسيم الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية على المتوسط المرجح للأسهم العادية.

ربحية السهم المخفضة Diluted Earnings Per Share

عند وجود رأس مال مركب والذي يتضمن خيارات لشراء الأسهم العادية للمنشأة أو سندات قابلة للتحويل لأسهم عادية، فإن هناك أسهم عادية محتملة لدى المنشأة وعند الأخذ بعين الإعتبار هذه الأسهم في إحتساب ربحية السهم فإن حصة السهم المحتسبة قد تكون ربحية السهم المخفضة.

السهم العادي المحتمل An Ordinary Share

هو أي نوع من الأدوات المالية أو عقود ممنوحة للغير تعطي حاملها الحق في الحصول على الأسهم العادية، مثل خيارات شراء الأسهم الممنوحة للغير والسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية.

الخيارات والضمانات وما يعادلها Options, Warrants and their Equivalents

هي أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.

تراجع دخل الأسهم Dilution

إنخفاض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخسائر نتيجة إفتراض أنه يتم تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.

زيادة دخل الأسهم Antidilution

زيادة في حصة السهم من الأرباح أو إنخفاض في حصة السهم من الخسائر نتيجة إفتراض أنه يتم تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.

5. ربحية السهم الأساسية Basic Earnings Per Share

أ. يجب على المنشأة إحتساب ربحية السهم الأساسية والمتاحة لحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، وكذلك إحتساب ربحية السهم الأساسية من العمليات المستمرة والمتاحة لحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم صافية بعد الضريبة.

ب. يتم حساب ربحية السهم الأساسية بتقسيم صافي الربح أو الخسارة للفترة العائد إلى حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم (بسط المقام) على المعدل المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة (المقام) خلال الفترة.

ربحية السهم الأساسية EPS = الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم / المتوسط المرجح للأسهم العادية

ج. ويتم إحتساب الأرباح أو الخسائر المتاحة لحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم من خلال إستبعاد البنود التالية من صافي الربح بعد الضريبة:

- كامل مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة المطلوبة للأسهم الممتازة التراكمية عن الفترة سواءً أعلن عنها أم لم يعلن. إن مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الفترة لا يشتمل على مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الأسهم الممتازة التراكمية المدفوعة أو المعلنة خلال الفترة الحالية عن فترات سابقة. (لأن حصص أرباح الأسهم الممتازة هي توزيع للربح وليس مصروف).
- حصص أرباح الأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح شريطة الإعلان عنها، لأنه إذا لم يتم الإعلان عن توزيعات أرباح لهم يفقد حملة الأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح حقهم في الأرباح لتلك السنة.
- حصة الأقلية في أرباح المجموعة.

إحتساب المتوسط المرجح

أما المتوسط المرجح للأسهم العادية فيتم إحتسابها مع الأخذ بالإعتبار ما يلي:

- يتم إحتساب المتوسط المرجح للأسهم العادية، فإذا كان هناك تغيير على عدد الأسهم العادية القائمة خلال السنة بسبب إصدار أسهم جديدة أو شراء أسهم خزينة (شراء الشركة لأسهمها من السوق المالي) يتم ترجيح عدد الأسهم بالمدة الزمنية التي مكثت بها الأسهم خلال العام.
- يشمل المتوسط المرجح الأسهم العادية الصادرة من خلال عمليات إندماجات الأعمال إعتباراً من تاريخ الشراء.

- في حالة وجود تجزئة أسهم أو إصدار أسهم منحة أو توزيعات أسهم مجانية أي إصدار أسهم بدون إجراء تغيير في الموارد (بدون مقابل)، يتم زيادة الأسهم المضافة إلى المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية بالكامل أي يتم إعتبارها كما لو أنها حصلت من بداية السنة حتى لو كانت تلك الزيادة في الأسهم تمت خلال العام أو نهايته. وقد توجد أيضاً عمليات عكسية تخفض عدد الأسهم مثل عمليات توحيد أو دمج الأسهم يتم هنا كذلك إستبعاد تلك العمليات من المتوسط المرجح بكامل عدد الأسهم التي تم تخفيضها وكما لو أنها حدثت من بداية السنة.
- إذا حدثت عمليات تجزئة أسهم أو إصدار أسهم منحة أو توزيعات أسهم مجانية أو حدثت عمليات توحيد أو دمج الأسهم في الفترة اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي وقبل المصادقة على إصدار القوائم المالية فإن هذا الحدث مؤدي للتعديل، أي يتم أخذه بعين الإعتبار كما لو أن حدث خلال السنة المالية، وتعدل القوائم المالية المقارنة لربحية السهم المعاد إحتسابها للسنة السابقة على العدد الجديد للأسهم.
- تعدل ربحية السهم الأساسية عند معالجة الأخطاء المكتشفة وبأثر التغيرات الناجمة عن التغير في السياسات المحاسبية التي تعالج بأثر رجعي.

مثال (1)

في 2011/1/1 كان عدد أسهم الشركة المتحدة 100000 سهم عادي بقيمة إسمية 1 دينار. كما كان لدى الشركة 40000 سهم ممتاز بقيمة إسمية 80000 دينار تعطي أرباح 10%.

وخلال العام 2011 تم ما يلي:

- في 2011/4/1 قامت الشركة بزيادة رأس مالها عن طريق إصدار 50000 سهم إضافي تم بيعها بسعر 3 دنانير للسهم.
- في 2011/8/1 قامت الشركة بشراء 20000 سهم من أسهمها (أسهم خزينة).
- في 2011/10/1 قامت الشركة بتوزيع سهم مجاني لكل سهم عادي.
- في 2011/12/1 قامت الشركة ببيع 6000 سهم من أسهم الخزينة.
- بلغ صافي ربح الشركة لعام 2011 (190650) دينار.

المطلوب:

1. إحتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2011.
2. إحتساب ربحية السهم الأساسية للعام 2011.

حل مثال (1)

1. إحتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2011:

الفترة	عدد الأسهم القائم	الفترة بالشهور	المتوسط المرجح	
2011/1/1	100000	3	(2×100000) × (12÷3)	50000 =
2011/4/1	150000	4	(2×150000) × (12÷4)	100000 =
2011/8/1	130000	2	(2×130000) × (12÷2)	43333.33 =
2011/10/1	260000	2	(260000) × (12÷2)	43333.33 =
2011/12/1	266000	1	(266000) × (12 ÷1)	22166.66 =
2011/12/31	266000	0		
المجموع		**12**		**258833.29 سهم**

- يلاحظ من الجدول أعلاه، أن توزيع أسهم مجانية يعامل وكأنه تم في بداية العام، ولهذا السبب تم ضرب عدد الأسهم القائم خلال الفترات السابقة للتوزيع بـــ 2. ويعامل تجزئة السهم نفس معاملة توزيع أسهم مجانية.
- إحتساب ربحية السهم الأساسية للعام 2011.

ربحية السهم =	صافي الأرباح السنوية – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح
	العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام

ربحية السهم =	190650 – (80000 × 10%)
	258833

ربحية السهم =	182650	= 0.71 دينار للسهم
	258833	

6. ربحية السهم المخفضة Diluted Earnings Per Share

أ. في حالة وجود أسهم محتملة لدى المنشأة قائمة بتاريخ الميزانية، يجب على المنشأة إحتساب ربحية السهم المخفضة أي بإفتراض أن حاملي حقوق التحويل لأسهم عادية قد قاموا بممارسة خيارات

التحويل فإن ذلك في معظم الحالات سيؤدي إلى تخفيض ربحية السهم الأساسية. وتأتي أهمية إحتسابها كونها تزود مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات إضافية حول المخاطر التي تهدد ربحية السهم الأساسية ومن الأمثلة على الأسهم العادية المحتملة:

- السندات القابلة للتحويل لأسهم عادية.
- الأسهم الممتازة القابلة للتحويل لأسهم عادية.
- خيارات الأسهم.
- حقوق الأسهم.
- الحقوق التعاقدية لشراء الأسهم.
- الأسهم المتوقع إصدارها للموظفين كتعويض نهاية الخدمة.

ب. عند إحتساب ربحية السهم المخفضة يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة المعد لحملة الأسهم العادية والذي تم إحتسابه في بسط ربحية السهم الأساسية بأثر الأسهم المحتملة وكما يلي:

- بالنسبة للسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية يتم إضافة مصروف فوائد السندات بعد الضريبة إلى (البسط) حيث لا يتم دفع مصروف فائدة لحملة السندات بإفتراض ممارستهم لحق التحويل لأسهم عادية.
- أما توزيعات الأسهم الممتازة القابلة للتحويل لأسهم عادية، والتي تم طرحها من البسط عند إحتساب ربحية السهم الأساسية فيتم إضافتها للربح المعد لحملة الأسهم العادية.

المتوسط المرجح للأسهم العادية القائمة والمحتملة فيتم إحتسابها مع الأخذ بالإعتبار ما يلي:

- لإحتساب المتوسط المرجح للأسهم والمستخدم في إحتساب ربحية السهم المخفضة، يتم زيادة المتوسط المرجح لعدد الأسهم بمقدار الأسهم المحتمل تحويلها لأسهم عادية "فيما لو" مارس حملة الأدوات المالية القابلة للتحويل لأسهم عادية حقهم في التحويل لأسهم عادية.
- يتم إعتبار الأسهم العادية المحتملة على أنها مخفضة لربحية السهم إذا أدى تحويلها إلى أسهم عادية إلى تخفيض ربحية السهم الأساسية، أما إذا كانت غير مخفضة يتم إستبعادها، وبالتالي يجب مراعاة أولويات التخفيض عند إحتساب حصة السهم المخفضة من الأرباح ويتم تجاهل الأسهم المحتملة التي لا تؤدي إلى تخفيض ربحية السهم الأساسية عند إحتساب وعرض حصة السهم المخفضة من الأرباح.

- يجب أن تتضمن الأسهم المحتملة التي ستضاف إلى المتوسط المرجح للأسهم العادية الأسهم العادية المحتملة التي إنقضت مدتها خلال السنة المالية أو التي تم إلغائها خلال السنة المالية.
- عند وجود أسهم عادية محتملة صادرة عن شركات تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع لسيطرة مشتركة ، فقد يؤدي ممارسة حملة الأدوات المالية لحق التحويل لأسهم عادية الممنوح لهم من قبل الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة إلى التاثير على حصة الأقلية من صافي ربح المجموعة وبالتالي التاثير على ربحية السهم المخفضة التي تعرض في بيان الدخل الموحد.
- إذا حدثت عمليات تجزئة أسهم أو إصدار أسهم منحة أو أسهم مجانية أو حدثت عمليات توحيد أو دمج الأسهم في الفترة اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي وقبل المصادقة على إصدار القوائم المالية فإن هذا الحدث مؤدي للتعديل، أي يتم أخذه بعين الإعتبار كما لو أنه حدث خلال السنة المالية، وتعدل البيانات المالية المقارنة لربحية السهم المخفضة المُعاد إحتسابها للسنة السابقة المقارنة على العدد الجديد للأسهم.
- تعدل ربحية السهم المخفضة عند معالجة الأخطاء المكتشفة وبأثر التغيرات الناجمة عن التغير في السياسات المحاسبية التي تعالج بأثر رجعي.
- في حالة وجود خيارات أسهم قابلة للتحويل لأسهم عادية بسعر يقل عن القيمة العادلة للسهم، يتم إحتساب عدد الأسهم المحتملة بطريقة أسهم الخزينة من خلال الإفتراض أن التسوية مع حامل حق الخيار ستتم بالصافي من خلال الأسهم بما يساوي مكاسب حامل حق الخيار والتي تساوي الفرق بين متوسط سعر القيمة العادلة للسهم وسعر الممارسة المتفق عليه مضروباً بعدد حقوق الخيار والمثال رقم (2) يبين ذلك.

مثال (2)

في 2013/1/1 منحت الشركة العربية أحد موظفيها حق خيار شراء 1000 سهم بسعر ممارسة 5 دنانير للسهم ولفترة تنفيذ تبلغ سنتين، عند إعداد القوائم المالية في 2013/12/31 بلغ معدل متوسط سعر السهم العادل خلال السنة 10 دنانير.

المطلوب: ما هو عدد الأسهم المحتملة التي سيتم إضافتها للمتوسط المرجح للأسهم العادية عند إحتساب ربحية السهم المخفضة؟

حل مثال (2)

وفق متطلبات المعيار رقم (33) سيتم حساب عدد الأسهم التي سيتم إصدارها لحامل حق الخيار فيما لو تمت التسوية من خلال الأسهم فقط وبالصافي:

المكاسب التي إكتسبها حامل حق الخيار = 10000 (10 – 5) = 50000 دينار

سيتم منح حامل حق الخيار أسهم عادية مقابل 50000 دينار، وبما أن متوسط سعر السهم السوقي العادلة 10 دنانير فإن الشركة ستصدر 5000 سهم (50000 ÷ 10) لحامل حق الخيار دون قبض أية مبالغ نقدية منه.

وعليه فإن عدد الأسهم المحتملة لحق الخيار هو 5000 سهم عادي.

مثال (3)

خلال العام 2011 بلغ عدد الأسهم العادية المرجح لدى شركة الشروق 100000 سهم. وفيما يلي المعلومات الإضافية التالية:

- لدى الشركة أسهم ممتازة قيمتها الإسمية 50000 دينار تعطي أرباح 10% سنوياً، ويبلغ عددها 20000 سهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل كل سهم ممتاز قابل للتحويل إلى 2 سهم عادي.
- لدى الشركة سندات قيمتها الإسمية 200000 دينار يبلغ معدل الفائدة عليها 12% سنوياً، ويبلغ عددها 100000 سند قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل كل سند قابل للتحويل إلى 4 أسهم عادية.
- بلغ صافي ربح الشركة للعام 2011 مبلغ 85000 دينار.
- يبلغ معدل ضريبة الدخل على الشركة 20%.

المطلوب:

1. إحتساب ربحية السهم الأساسية.
2. ربحية السهم المخفضة.

حل مثال (3)

1. إحتساب ربحية السهم الأساسية:

ربحية السهم الأساسية =	صافي الأرباح السنوية – حصة الأسهم الممتازة من
	العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام

ربحية السهم الأساسية =	$\frac{85000 - 50000 \times 10\%}{100000}$	= 0.800 دينار للسهم

2. إحتساب ربحية السهم المخفضة.

يتم في البداية ترتيب الأدوات المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية حسب درجة أثرها على ربحية السهم:

- أثر تحويل الأسهم الممتازة:

$\frac{50000 \times 10\%}{20000 \times 2}$	= 0.125 دينار للسهم

وبما أن القيمة المحسوبة أقل من ربحية السهم الأساسية بالتالي يكون تحويل الأسهم الممتازة مخفضة.

- أثر تحويل السندات:

$\frac{200000 \times 12\% \ (1-0.20)}{100000 \times 4}$	= 0.048 دينار للسهم

ترتيب الأدوات المالية حسب درجة أثر تحويلها على ربحية السهم:

1. السندات 0.048 دينار
2. الأسهم الممتازة 0.125 دينار

وبناءاً عليه يتم البدء بإحتساب ربحية السهم المخفضة في ضوء تحويل السندات يليها الأسهم الممتازة.

- ربحية السهم في حالة تحويل السندات:

$\frac{85000 - (50000 \times 10\%) + 200000 \times 12\% \ (1-0.20)}{100000 + 100000 \times 4}$	= 0.1984 دينار للسهم

- ربحية السهم في حالة تحويل السندات و الأسهم الممتازة:

$$\frac{85000 + 200000 \times 12\% \ (1-0.20)}{100000 + 100000 \times 4 + 20000 \times 2}$$

$$= \frac{85000 + 19200}{540000} = 0.19296 \text{ دينار للسهم}$$

وبناءً على ما سبق تكون الأسهم الممتازة والسندات مخفضة وبالتالي تكون ربحية السهم المخفضة 0.19296 دينار. حيث يتوجب على الشركة نشر كل من ربحية السهم الأساسية والبالغة 0.800 دينار، وربحية السهم المخفضة والبالغة 0.19296 دينار.

7. وجود عنصر منحة في إصدار حقوق الإكتتاب بالأسهم

في بعض الحالات تقوم الشركات بطرح أسهم للإكتتاب الخاص للمساهمين بسعر يقل عن القيمة العادلة للسهم، أي أن هناك عنصر أسهم منحة متمثل في الفرق بين سعر الإكتتاب والقيمة العادلة.

وإذا تم إصدار الحقوق لكافة المساهمين الحاليين، يكون عدد الأسهم العادية التي يجب إستعمالها في حساب الحصة الأساسية والمخفضة من الأرباح لكل سهم لجميع الفترات قبل إصدار الحقوق هو عدد الأسهم العادية المتداولة قبل الإصدار، مضروباً بالعامل التالي:

$$\frac{\text{القيمة العادلة للسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق}}{\text{القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم}}$$

ويتم حساب القيمة العادلة للحقوق السابقة النظرية لكل سهم عن طريق إضافة القيمة العادلة الإجمالية للأسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق إلى العائدات من ممارسة الحقوق، وتقسيمها على عدد الأسهم المتداولة بعد ممارسة الحقوق. وحيث يتم تداول الحقوق علناً وبشكل منفصل عن الأسهم قبل تاريخ الممارسة، يتم قياس القيمة العادلة نهاية اليوم الأخير الذي يتم فيه تداول الأسهم مع الحقوق.

مثال (4)[1]

توفرت المعلومات التالية عن شركة الصناعات الدوائية:

الفترة المالية ←	2010	2011	2012
الربح المنسوب لحملة الأسهم العادية للشركة الأم	1100 دينار	1500 دينار	1800 دينار

- عدد الأسهم قبل إصدار الحقوق (حقوق الإكتتاب Rights) 500 سهم.

[1] أنظر معيار (IAS 33) مثال رقم (4) ص 1453 /ب، مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2013.

- حقوق الإكتتاب: سهم عادي واحد لكل 5 أسهم قائمة (إصدار 100 سهم جديد)، سعر ممارسة حق الإكتتاب 5 دنانير للسهم، تاريخ إصدار الحقوق 2011/1/1، آخر يوم لممارسة الحقوق 2011/3/1.
- بلغت القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرة في 2011/3/1 مبلغ 11 دينار/ سهم.
- تاريخ إنتهاء الفترة المالية 12/31 من كل عام.

حل مثال (4)

القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم Theoretical Ex-rigths Value Per Share

= القيمة العادلة لكافة الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق + إجمالي المبالغ المقبوضة عند ممارسة الحقوق

عدد الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق + عدد الأسهم الصادرة نتيجة ممارسة حقوق الإكتتاب

= (11 × 500 سهم) + (5 × 100 سهم) = 10 دنانير

500 سهم + 100 سهم

إحتساب معامل التعديل = القيمة العادلة للسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق = 11 = 1.1

القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم 10

إحتساب ربحية السهم الأساسية وعرضها :

الفترة المالية ←	2010	2011	2012
- ربحية السهم الأساسية - المعلنة سابقاً 1100 ÷ 500 سهم. - ربحية السهم الأساسية المعاد عرضها بوجود الحقوق 1100/(1.1×500)	2.2 دينار للسهم **2 دينار للسهم**		

ربحية السهم الأساسية لعام 2011 متضمنة أثر ممارسة الحقوق $\frac{1500}{(12/10\times600)+(12/2\times1.1\times500)}$		**2.54** دينار	
ربحية السهم الأساسية لعام 2012 1800 ÷ 600			**3 دنانير** للسهم

8. متطلبات العرض Presentation

أ. يجب عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة في متن (صلب) قائمة الدخل الشامل حتى لو كانت خسارة (أرقام سالبة) ولكل فئة من الأسهم العادية.

ب. يجب عرض ربحية السهم المخفضة والأساسية للعمليات المتوقفة (إذا أعدت المنشأة تقريراً عن هذه العمليات) إما **في صلب قائمة الدخل الشامل أو الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.**

9. الإفصاح Disclosure

يجب الإفصاح عما يلي:

أ. مبلغ الأرباح أو الخسائر المستخدم في حساب الأرباح المعدة لحملة الأسهم العادية عند إحتساب ربحية السهم المخفضة، وكذلك التعديلات التي تتم على هذا المبلغ لحساب ربحية السهم المخفضة.

ب. المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدم لإحتساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة.

ج. الأدوات المالية التي يحتمل أن تؤدي لتخفيض ربحية السهم الأساسية مستقبلاً، وتم إستثنائها في حساب ربحية السهم المخفضة الحالية لأنها لا تؤدي للتخفيض (ضد التخفيض).

د. توضيح ووصف للأحداث اللاحقة المتعلقة بالأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة اللاحقة لتاريخ الميزانية (التي حدثت بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية).

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الإعــلان عن توزيعات أرباح وتسديدها في صورة أسهم مجانية يؤدي إلى:

أ- يخفض عائد السهم العادي (EPS)
ب- تخفض قيمة رأس المال العامل
ج- زيادة القيمة الدفترية للسهم الواحد
د- يزيد قيمة حقوق المساهمين

2. يجب عرض ربحية السهم الأساسية من الأرباح في:

أ- صلب قائمة الدخل
ب- صلب الميزانية
ج- في الإيضاحات التفسيرية
د- (أ) أو (ج) صحيح

3. عند إحتساب المتوسط المرجح للأسهم العادية لحساب ربحية السهم المخفضة لعام 2013 وعند وجود تجزئة أسهم تمت في 2013/7/1 يتم إحتساب المتوسط المرجح لأسهم التجزئة كما يلي:

أ- لمدة ستة شهور
ب- سنة كاملة
ج- شهور
د- لا تدخل في إحتساب المتوسط المرجح للأسهم

4. واحدة مما يلي يتم إستبعادها عند إحتساب الربح لحملة الأسهم العادية في معادلة إحتساب ربحية السهم الأساسية:

أ- حصة الأقلية في صافي الأصول
ب- ضريبة الدخل
ج- توزيعات أرباح الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح للفترة السابقة غير المدفوعة
د- مصروف الفوائد للسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية

5. بلغ صافي ربح شركة القدس بعد الضريبة لعام 2011 مبلغ 40000 دينار وكان لدى الشركة أسهم ممتازة بمبلغ 50000 دينار وتحصل على توزيعات أرباح 8%. وبلغ عدد الأسهم العادية 100000 سهم.

فإن ربحية السهم (حصة السهم الواحد من الأرباح) تبلغ:

أ- 0.400 دينار/سهم   ب- 0.450 دينار /سهم
ج- 0.500 دينار /سهم   د- 0.360 دينار /سهم

إستخدم المعلومات التالية للإجابة عن الأسئلة من (6 - 10)

الفترة المالية ←	2010	2011		2012
الربح المنسوب لحملة الأسهم العادية للشركة الأم	4000 دينار	6000 دينار		9000 دينار

- عدد الأسهم قبل إصدار الحقوق (حقوق الإكتتاب Rights) 1200 سهم.
- حقوق الإكتتاب: سهم عادي واحد لكل 4 أسهم قائمة (إصدار 300 سهم جديد)، سعر ممارسة حق الإكتتاب 6 دنانير للسهم، تاريخ إصدار الحقوق 2011/1/1، آخر يوم لممارسة الحقوق 2011/4/1.
- بلغت القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرة في 2011/4/1 مبلغ 14 دينار/ سهم.
- تاريخ إنتهاء الفترة المالية 12/31 من كل عام.

6. ربحية السهم الأساسية لعام 2010 المعلنة قبل إعادة عرضها بآثار حقوق الإكتتاب هي:

أ- 2.66 دينار   ب- 5 دنانير
ج- 3.33 دينار   د- 2.95 دينار

7. ربحية السهم الأساسية المعاد عرضها لعام 2010 تبلغ:

أ- 2.66 دينار   ب- 5 دنانير
ج- 3.33 دينار   د- 2.95 دينار

8. ربحية السهم الأساسية لعام 2011 بعد إصدار حقوق الإكتتاب تبلغ:

أ- 4.098 دينار   ب- 4.843 دينار
ج- 5.25 دينار   د- لا شيء مما ذكر

9. عدد الأسهم في 2012/12/31 يبلغ:

أ- 1200 سهم	ب- 1500 سهم
ج- 900 سهم	د- 2400 سهم

10. ربحية السهم الأساسية لعام 2012 تبلغ:

أ- 6 دنانير	ب- 7.5 دينار
ج- 5.6 دينار	د- 4.8 دينار

التمرين الثاني:

في 2011/1/1 كان لدى شركة الهدى 3 مليون سهم عادي بقيمة أسمية دينار للسهم، وفي 2011/4/1 تم شراء 500000 سهم كأسهم خزينة. في 2011/7/1 تم طرح 20000 سند قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل 1 سند: 100 سهم تبلغ القيمة الإسمية للسندات 2 مليون دينار وتعطي فائدة بمعدل 12% سنوياً. بلغ صافي ربح الشركة بعد الفوائد والضرائب 800000 دينار وتبلغ نسبة الضريبة 20%.

المطلوب: إحتساب حصة السهم العادي الأساسية والمخفضة من الأرباح لعام 2011.

التمرين الثالث:

المعلومات التالية مستخرجة من قائمة المركز المالي للشركة العالمية كما هي في 2010/12/31:

1800000 دينار	رأس مال الأسهم العادية 900000 سهم بقيمة إسمية 2 دينار للسهم
100000 دينار	رأس مال الأسهم الممتازة 1000 سهم ، مجمعة للأرباح 12%
40000 دينار	سندات 40000 سند بفائدة 8% قابلة للتحويل لأسهم عادية بمعدل 1 : 5 سهم

فإذا علمت ما يلي:

1- صافي الربح بعد الضريبة لعام 2010 يبلغ 180000 دينار.

2- عدد الأسهم العادية في 1/1 يبلغ 200000 سهم وخلال عام 2010 تمت العمليات التالية فيما يتعلق بالأسهم العادية:

- في 4/1 تم إصدار 100000 سهم.

– في 8/1 إشترت الشركة 30000 سهم من أسهمها العادية المتداولة في السوق المالي.
– في 11/1 قامت الشركة باعادة إصدار (بيع) 30000 سهم من أسهم الخزينة.
– في 12/1 أعلنت الشركة عن تجزئة السهم بمعدل 1 : 3.

المطلوب:

1. المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال السنة.
2. إحسب ربحية السهم الأساسية.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	أ	ب	ب	د	ج	د	أ	ب	أ

إجابة التمرين الثاني:

حصة السهم العادي من الأرباح (ربحية السهم)

ربحية السهم الأساسية =	800000
	1950000

= 0.410 دينار/سهم

ربحية السهم المخفضة	800000 – (2000000 ×12% ×6/12 ×(1–2.)
=	1950000+ (20000×100)

= 0.227 دينار /سهم

إجابة التمرين الثالث:

1. إحتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2011:

الفترة	عدد الأسهم القائم	الفترة بالشهور	المتوسط المرجح	
2010/1/1	200000	3	(12÷3) × (3×200000)	150000 =
2011/4/1	300000	4	(12÷4) × (3×300000)	300000 =
2010/8/1	270000	3	(12÷3) × (3×270000)	202500 =
2010/11/1	300000	1	(12÷1) × (3× 300000)	75000 =
2010/12/1	900000	1	(12 ÷1) × (900000)	75000 =
المجموع		**12**		**802500 سهم**

ربحية السهم الأساسية	=	180000
		802500

= **.224 دينار/سهم**

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل التاسع والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8)

القطاعات التشغيلية

Operating Segments

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان أهداف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8): "القطاعات التشغيلية".
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8).
3. إستعراض متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8).
4. بيان ماهية القطاعات المشمولة في التقارير المالية والمعايير الواجب توافرها لذلك.
5. تحديد كيفية الإفصاح عن القطاعات التشغيلية التي لم تستوفي شروط الإفصاح المنفصل.
6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8).

1. مقدمة

يعتبر الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمنشأة ذو أهمية كبيرة حيث أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد والمتعلقة بعمل المنشأة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها ومعلومات حول العملاء الرئيسين لدى المنشأة. حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمو التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات. وقد تم إصدار هذا المعيار عام 2006 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم (14) وهو ساري المفعول إعتباراً من بداية عام 2009.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإفصاحات المطلوبة من منشآت الأعمال والتي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمنشأة، وآثارها المالية والبيئات الإقتصادية التي تعمل فيها.

3. نطاق المعيار Scope

1/3– يجب تطبيق هذا المعيار على ما يلي:

أ– القوائم المالية المنفصلة Separate أو الإفرادية Individual للمنشأة التي تتصف بما يلي:

- يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو
- إذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.

ب– القوائم المالية الموحدة والتي تتصف الشركة الأم بما يلي:

- يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو
- إذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.

2/3– إذا قامت منشأة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تنسجم هذه الإفصاحات مع متطلبات هذا المعيار، فإنه لا يجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.

3/3- إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل من البيانات المالية الموحدة لمنشأة أم (خاضعة لمتطلبات هذا المعيار) والبيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم، فإن المعلومات حول القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط.

4. التعريفات Definitions

القطاعات التشغيلية Operating Segments

القطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يتصف بما يلي:

أ. يمارس نشاط تجاري يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء المنشأة الأخرى.

ب. يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة Chief Operating Decision Maker لإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.

ج. تتوفر معلومات منفصلة حول تلك القطاع.

ويمكن إعتبار قطاع معين على أنه قطاع تشغيلي حتى لو لم يقوم بتوليد إيراد، فمثلاً يمكن إعتبار قطاع قيد التأسيس قطاع تشغيلي لأغراض هذا المعيار.

وعند تحديد القطاعات التشغيلية يتم الإستعانة بالإرشادات التالية:

- لا تعتبر جميع أجزاء المنشأة قطاعات تشغيلية، فمثلاً قد لا يحقق المقر الرئيسي للمنشأة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات أو تحقق إيرادات عرضية غير مهمة وبالتالي فهي لا تعتبر قطاعات تشغيلية. ولأغراض هذا المعيار لا تعتبر "خطط منافع ما بعد التوظيف" المتعلقة بالمنشأة قطاعات تشغيلية.
- يكون للقطاع التشغيلي عادةً مدير يكون مسؤولاً بشكل مباشر تجاه "متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة"، وقد يكون مدير مسؤول عن أكثر من قطاع وفي بعض المنشآت قد يكون مدير قطاع معين هو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة.

5. القطاعات المشمولة في التقارير المالية Reportable Segments

1.5 يتطلب هذا المعيار التقرير بشكل منفصل عن المعلومات حول كل قطاع تشغيلي من القطاعات التي تتصف بالشرطين التاليين معاً:

1. القطاعات التي ينطبق عليها تعريف القطاع التشغيلي الواردة سابقاً. أو

القطاعات الناتجة عن تجميع إثنين أو أكثر من القطاعات التشغيلية والتي تظهر عادةً أداء مالي متماثلاً وطويل الأجل (مثل متوسط هوامش الربح الإجمالية طويلة الأجل) إذا كان لديها خصائص إقتصادية متشابهة. ويتم تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر في قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع متوافق مع المبدأ الأساسي الوارد في هذا المعيار، وكانت القطاعات ذات خصائص إقتصادية متشابهة وكانت القطاعات متماثلة في كافة الجوانب التالية:

أ. طبيعة المنتجات والخدمات.

ب. طبيعة العمليات الإنتاجية.

ج. نوعية وفئة العملاء.

د. أساليب توزيع المنتجات أو تقديم الخدمات.

ه. طبيعة البيئة التنظيمية مثل العمل المصرفي، أو التأمين، أو المرافق العامة –إذا إنطبق ذلك–.

2. إذا إستوفى القطاع التشغيلي واحدة من الشروط التالية:

أ. إذا بلغت الإيرادات الداخلية (للقطاعات الأخرى داخل المنشأة) والخارجية (للعملاء) 10% أو أكثر من إجمالي الإيراد الموحد (الإيرادات الداخلية والخارجية) لكافة القطاعات التشغيلية.

ب. إذا بلغت نتيجة القطاع التشغيلي سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات التشغيلية من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة **أيهما أكبر** في مبلغها المطلق.

ج. إذا بلغت موجودات (أصول) القطاع 10% أو أكثر من إجمالي موجودات كافة القطاعات التشغيلية.

ويسمح المعيار لإدارة المنشأة الإفصاح والتقرير عن قطاع معين بشكل منفصل حتى إذا لم يستوفي أي من الشروط الثلاثة السابقة، إذا إعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول ذلك القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

2.5 إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التشغيلية التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد (إيراد المنشأة ككل) فإنه يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم عنها التقارير حتى وإن كانت لم تستوفي نسبة ال 10% الواردة في المعيار. إلى أن تشكل القطاعات المشمولة في التقارير ما مجموعه 75% على الأقل من مجموع الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة.

3.5 يجب دمج المعلومات حول النشاطات التجارية والقطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوفي شروط التقرير المنفصل عنها، أي غير المشمولة بالتقارير المالية بشكل منفصل والإفصاح عنها ضمن فئة "كافة القطاعات الأخرى" وبشكل منفصل عن القطاعات الأخرى.

4.5 إذا لم يستوفي قطاع تشغيلي معين شروط التقرير المنفصل عن المعلومات المتعلقة به خلال الفترة المالية الحالية، في حين كان قد تم التقرير عن معلومات هذا القطاع بشكل منفصل في الفترة المالية السابقة، فإن هذا المعيار يتطلب الإستمرار في الإبلاغ عن المعلومات حول ذلك القطاع بشكل منفصل في الفترة الحالية إذا إعتبرت إدارة المنشأة هذا القطاع ذو أهمية متواصلة.

5.5 إذا تم تحديد قطاع تشغيلي على أنه قطاع مشمول في التقارير المالية للفترة المالية الحالية وفقاً لشرط نسبة ال 10% المذكورة في (أولاً/2) آنفاً، **يجب** إعادة عرض بيانات هذا القطاع لفترة سابقة معروضة لأغراض المقارنة، حتى وإن لم يلبي ذلك القطاع في الفترة السابقة معايير الإبلاغ وفقاً لشرط نسبة ال 10% المنصوص عليها في (أولاً/2) آنفاً، **إلا** إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

6. الإفصاح Disclosure

1.6 يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة والآثار المالية لأنشطتها التجارية، والبيئة الإقتصادية التي تعمل فيها. وبهذا الخصوص يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي لكل فترة تعرض بها قائمة الدخل الشامل:

1- معلومات عامة وتشمل:

- العوامل المستخدمة في تحديد قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية بما في ذلك أساس التنظيم (على سبيل المثال فيما إذا إختارت الإدارة تنظيم المنشأة على أساس الفروقات في المنتجات والخدمات، أو المناطق الجغرافية، البيئة التنظيمية، أو خليط من تلك العوامل، وفيما إذا ما تم تجميع القطاعات التشغيلية).
- أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد كل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية إيراداته منها.

2- معلومات حول الأرباح والخسائر المعلنة للقطاع التشغيلي، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المحددة المشمولة في الأرباح والخسائر لذلك القطاع، ومعلومات حول أصول وإلتزامات القطاع، وأساس القياس المستخدمة (تفاصيل المعلومات المطلوبة مبينة لاحقاً).

3- مطابقات إجمالي إيرادات القطاع وإجمالي أرباح وخسائر القطاع المعروضة، وأصول وإلتزامات القطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة لها للمنشأة ككل.

أي يجب إعداد مطابقة (تسوية) بين مبالغ قائمة المركز المالي للقطاعات المشمولة في التقرير المالي مع مبالغ قائمة المركز المالي للمنشأة ككل وذلك بتاريخ عرض كل قائمة مركز مالي مع إعادة عرض بيانات الفترة السابقة كما سيتم بيانه لاحقاً.

مثال (1) (معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية)

يمكن عرض معلومات حول قطاعات الشركة العربية كما يلي:

تملك الشركة العربية 5 قطاعات مشمولة في التقارير المالية هي: قطع السيارات، السفن، البرمجيات، الإلكترونيات، والتمويل. وينتج قطاع قطع السيارات قطع غيار لبيعها لمحلات بيع التجزئة. وينتج قطاع السفن سفناً صغيرة لتخدم صناعة النفط في الخارج والأعمال التجارية المماثلة. وينتج قطاع البرمجيات برامج تطبيقية بغرض بيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب ومحلات بيع أجهزة الحاسوب بالتجزئة. وينتج قطاع الإلكترونيات دوائر متكاملة ومنتجات ذات علاقة لبيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب. بينما قطاع التمويل مسؤول عن أجزاء من العمليات المالية للشركة بما في ذلك تمويل مشتريات العملاء للمنتجات من القطاعات الأخرى وعمليات إقراض الممتلكات.

2.6 معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والإلتزامات

Information about Profit or Loss, Assets and Liabilities

يجب على المنشأة التقرير (الإبلاغ) عن أرباح أو خسائر كل قطاع مؤهل للتقرير عن معلوماته بشكل منفصل في التقارير المالية، وكذلك إجمالي أصول ذلك القطاع، كما يجب الإبلاغ عن إلتزامات كل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كان يتم تزويد هذا المبلغ بشكل منتظم إلى مدير (متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة)، وكما يلي:

1- على المنشأة الإفصاح عما يلي حول كل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كانت المبالغ المحددة مشمولة في قياس الأرباح أو الخسائر، أو إذا كانت هذه البنود تقدم كمعلومات إلى مدير القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة حتى وإن لم تكن مشمولة في قياس أرباح أو خسائر ذلك القطاع:

أ. الإيرادات من العملاء الخارجيين.

ب. الإيرادات من العمليات مع القطاعات التشغيلية الأخرى داخل المنشأة.

ج. إيراد الفائدة.

د. مصروف الفائدة.

هـ. الإهتـــــلاك والإطفاء.

و. البنود المادية (المهمة نسبياً) للدخل والمصروف المطلوب الإفصاح عنها في صلب قائمة الدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية").

ز. حصة المنشأة في ربح أو خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية.

ح. مصروف أو (دخل) ضريبة الدخل.

ط. البنود غير النقدية الهامة نسبياً بإستثناء الإهتلاك والإطفاء.

ويتطلب هذا المعيار التقرير عن إيراد الفائدة بشكل منفصل عن مصروف الفائدة (عدم إجراء تقاص) لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إلا إذا كانت معظم إيرادات القطاع من الفائدة وكان مدير (القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة) يعتمد بشكل أساسي على رقم صافي إيراد الفائدة لتقييم أداء القطاع وإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع. وفي هذه الحالة يمكن للمنشأة عرض صافي إيراد القطاع من الفائدة مطروحاً منه مصروف الفائدة، على أن تفصح المنشأة عن قيامها بذلك.

2- على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كانت هذه المبالغ مشمولة ضمن أصول القطاع التي يراجعها Reviewed by Chief Operating Decision Maker.
أو تقدم إليه كمعلومات بشكل منتظم، حتى وإن لم تكن مشمولة ضمن أصول القطاع:

أ. مبلغ الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

ب. مبلغ الإضافات إلى الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل) بإستثناء "الأدوات المالية"، والأصول الضريبية المؤجلة، وأصول منافع مابعد التوظيف، والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين.

مثال (2)[1] (معلومات حول أرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية)

فيما يلي عرض لنتائج القطاعات التشغيلية للشركة العربية لعام 2013:

	قطع السيارات	السفن	البرمجيات	الإلكترونيات	التمويل	كافة القطاعات الأخرى (أ)*	المجموع
الإيرادات من عملاء	3000	5000	9500	12000	5000	1000 دينار	35500

[1] مثال مرفق بإرشادات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8).

خارجيين	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار		
الإيرادات من القطاعات	--	--	3000	1500	--	--	4500
إيراد الفائدة	450	800	1000	1500	--	--	3750
مصروف الفائدة	350	600	700	1100	--	--	2750
صافي إيراد الفائدة (ب)*	--	--	--	--	1000	--	1000
الإهتلاك والإطفاء	200	100	50	1500	1100	--	2950
أرباح القطاع	200	70	900	2300	500	100	4070
البنود الهامة غير النقدية الأخرى:							
إنخفاض قيمة الأصول	--	200	--	--	--	--	200
أصول القطاع	2000	5000	3000	12000	57000	2000	81000
النفقات الرأسمالية المتعلقة بالأصول غير المتداولة	300	700	500	800	600	--	2900
إلتزامات القطاع	1050	3000	1800	8000	30000	--	43850

أ. تمثل الإيرادات من القطاعات التي لم تجتاز الإختبار الكمي (نسبة ال 10%) المطلوبة في هذا المعيار أربعة قطاعات تشغيلية في الشركة العربية، وتتضمن تلك القطاعات أعمال محدودة في مجال العقارات وتأجير معدات الإلكترونيات والإستشارات في مجال البرمجيات وعملية تأجير المستودعات.

ب. يحصل قطاع التمويل معظم إيراداته من الفائدة. وتعتمد الإدارة بشكل رئيسي في إدارة ذلك القطاع على صافي إيراد الفائدة وليس على إجمالي مبالغ الإيراد والمصروف. لذلك يتم الإفصاح عن صافي المبلغ فقط كما هو مسموح بموجب هذا المعيار.

3.6 القياس Measurement

1- يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تكون البنود المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية والتي يتم التقرير عنها، هي ذاتها التي تم التقرير عنها ورفعها لمدير أو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة لأغراض إتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه.

أي أننا نستطيع القول بأن هذا المعيار يتبنى المنهج الإداري في تقديم التقارير حول القطاعات، وبالتالي فهو يسمح بإستعراض عمليات المنشأة من نفس وجهة نظر الإدارة، وهذا ما أيده مجلس

معايير المحاسبة الدولية والعديد من المجيبون على مسودة عرض هذا المعيار خلال مرحلة الإقرار النهائي له.

2- إذا إستخدم المدير أو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة عدة أساليب لقياس أرباح وخسائر وأصول وإلتزامات القطاع التشغيلي في تقييم أداء القطاع وإتخاذ قرار حول تخصيص الموارد، فيجب على المنشأة الإفصاح عن أساليب القياس المفصح عنها لذلك القطاع يجب أن تكون تلك الأساليب التي تعتقد الإدارة أنها وفقاً لمبادئ القياس الأكثر توافقاً مع تلك المقاييس المستخدمة في قياس المبالغ الواردة القوائم المالية للمنشأة.

3- يجب على المنشأة تقديم تفسيرات لمقاييس أرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات كل قطاع مشمول في التقارير المالية مع الإفصاح عما يلي كحد أدنى:

- أساس محاسبة العمليات الداخلية بين القطاعات التي تم التقرير عنها في التقارير المالية أي التي عرضت معلوماتها بشكل منفصل.
- طبيعة أية فروقات بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية وبين أرباح أو خسائر المنشأة قبل الفوائد والضرائب والعمليات الموقوفة، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص التكاليف المتكبدة مركزياً اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.
- طبيعة أية فروقات بين مقاييس أصول القطاعات المشمولة في التقارير المالية وأصول المنشأة، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الأصول المستخدمة بشكل مشترك اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.
- طبيعة أية فروقات بين مقاييس إلتزامات القطاعات المشمولة في التقارير المالية وإلتزامات المنشأة، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الإلتزامات المستخدمة بشكل مشترك اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.
- طبيعة أية تغيرات عن الفترات السابقة في أساليب القياس المستخدمة في تحديد أرباح أو خسائر القطاعات التي تم التقرير عنها وأثر تلك التغيرات، إن وجدت، على قياس أرباح أو خسائر القطاع.
- طبيعة وأثر أي تخصيصات غير متناسقة (متناغمة) للقطاعات المشمولة في التقارير المالية، فمثلاً، قد تقوم المنشأة بتخصيص مصروف الإهتلاك لقطاع ما دون تخصيص الأصول القابلة للإهتلاك ذات العلاقة لذلك القطاع.

4.6 إعادة عرض المعلومات المقارنة للفترة السابقة

Restatement of Previously Reported Information

إذا غيرت المنشأة هيكلها التنظيمي الداخلي بشكل يؤدي إلى تغيير في تركيبة قطاعاتها المشمولة في التقارير المالية. يجب عندها إعادة عرض المعلومات المقارنة للفترات السابقة بما فيها الفترات المرحلية، إلا إذا كانت المعلومات التي سيتم إعادة عرضها وبيانها غير متوفرة وتكلفة إعدادها باهضة. ويجب عند إعادة عرض معلومات الفترات السابقة الإفصاح عن ذلك.

وفي حالة عدم عرض المعلومات القطاعية لفترات سابقة، لتعكس التغيير بما في ذلك الفترات المرحلية، فيجب على المنشأة أن تفصح (في السنة الحالية التي حدث فيها التغيير) عن المعلومات القطاعية للفترة الحالية وفق الأساس القديم والأساس الجديد للقطاعات أي قبل وبعد إعادة الهيكلة. إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

5.6 الإفصاحات على نطاق المنشأة Entity-wide Disclosures[2]

يجب على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية الإفصاح عن معلومات حول المنتجات والخدمات وحول المناطق الجغرافية وكبار العملاء، وكما يلي:

1- معلومات حول المنتجات والخدمات Information about Products and Services
2- معلومات حول المناطق الجغرافية Information about Geographical Areas
3- معلومات حول العملاء الرئيسين (كبار العملاء) Information about Major Customers

---
[2] يمكن الرجوع للمعيار ذاته للإطلاع على تفاصيل تلك الإفصاحات.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يجب التقرير عن القطاع كقطاع مستقل إذا تحقق ما يلي:

أ- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أقل من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق

ب- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق

ج- إذا القطاع جديد بغض النظر عن أهميته النسبية

د- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 15% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق

2. ينطبق معيار (IFRS 8) على البيانات المالية لمنشأة تتصف بما يلي:

أ- يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)

ب- إذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام

ج- كافة أنواع الشركات

د- (أ) أو (ب) صحيح

3. يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم التقارير عنها حتى وإن كانت لم تستوفي نسبة 10% الواردة في المعيار في واحدة من الحالات التالية:

أ- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل

ب- إذا كان مجموع الإيراد الداخلي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل

ج- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 60% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل

د- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أكبر من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل

4. يجب على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية الإفصاح عن معلومات (على نطاق المنشأة) تتعلق بما يلي:

أ- معلومات حول المنتجات والخدمات

ب- معلومات حول المناطق الجغرافية

ج- معلومات حول العملاء الرئيسين (كبار العملاء)

د- جميع ما ذكر

5. القطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يتصف بما يلي:

أ- يمارس نشاط تجاري يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء المنشأة الأخرى

ب- يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة لإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه

ج- تتوفر معلومات منفصلة حول تلك القطاع

د- جميع ما ذكر صحيح

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	ب	د	أ	د	د

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل الأربعون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11)

الترتيبات المشتركة

Joint Arrangements

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة أهداف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11): "الترتيبات المشتركة".
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11).
3. بيان متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11).
4. بيان ماهية الترتيبات المشتركة.
5. إستعراض أنواع الترتيبات المشتركة والفروقات بينها.
6. بيان المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك.
7. الوقوف على المعالجة المحاسبية للعمليات التشغيلية المشتركة بالقوائم المالية المنفصلة.
8. إستعراض متطلبات الإفصاح الخاصة بالترتيبات المشتركة.

1. مقدمة

في أيار 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11) "الترتيبات المشتركة" ليحل محل معيار المحاسبة الدولية رقم (31). وبسبب الزيادة الكبيرة في المنافسة في مختلف قطاعات الأعمال فقد إزدادت عمليات تكوين مشاريع مشتركة بين الشركات المختلفة، خاصة في مجال تنفيذ مشاريع ضخمة مثل تكوين عدة شركات مقاولات إئتلاف تنفيذ مشروع كبير. أو دخول عدة بنوك في إتفاقية مشتركة لتقديم قروض التجمع البنكي. وجاء هذا المعيار لبيان المعالجات المحاسبية وأسس الإعتراف والقياس والإفصاح للترتيبات المشتركة.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ التقرير المالي والمحاسبة من قبل المنشآت التي لديها حصص في الترتيبات الخاضعة للسيطرة مشتركة (أي "الترتيبات المشتركة").
يبين هذا المعيار مفهوم السيطرة المشتركة ويتطلب من المنشأة التي تعتبر طرفاً في الترتيب المشترك تحديد نوع الترتيب المشترك التي تشارك به من خلال تقييم حقوقها وإلتزاماتها ومحاسبة هذه الحقوق والإلتزامات وفقاً لنوع الترتيب المشترك.

3. نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي تكون طرفاً في الترتيب المشترك.

4. التعريفات Definitions

الترتيبات المشتركة Joint Arrangements

هو ترتيب لطرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة Joint Control

هي المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليها تعاقدياً وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة (التشغيلية والمالية الإستراتيجية) موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتشارك بالسيطرة.

العمليات التشغيلية المشتركة A Joint Operation

ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على حقوق في الأصول وتعهدات بالإلتزامات المتعلقة بالترتيب (المشروع).

المشروع المشترك A Joint Venture

إتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط إقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة ويكون للأطراف المشاركة الحق في صافي أصول الترتيب التعاقدي (المشروع).

المشارك في العملية المشتركة Joint Operator

الطرف في العملية المشتركة الذي يملك سيطرة مشتركة على العملية المشتركة.

المشارك في المشروع المشترك A Joint Venturer

هو أحد أطراف المشروع المشترك والذي يشارك الأطراف الأخرى في المشروع المشترك في عملية السيطرة على المشروع المشترك.

الطرف في الترتيبات المشتركة Party to a Joint Arrangement

هو منشأة تشارك في ترتيبات مشتركة وبغض النظر إذا ما كانت هذه المنشاة لها سيطرة مشتركة في هذه الترتيبات.

Separate Vehicle: هي عبارة عن هيكل مالي منفصل ومحدد المعالم، ويشمل تحت مظلته منشأة مسجلة قانونياً أو منشأة مُعترف بها من قبل الدولة، بغض النظر عما إذا كانت تلك الكيانات لها شخصية قانونية.

5. خصائص الترتيبات المشتركة Arrangements Joint

الترتيب المشترك هو ترتيب يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة. وتتمتع الترتيبات المشتركة بالخصائص التالية:

أ- تلتزم الأطراف بالترتيب التعاقدي بينها:

يمكن إثبات الترتيبات التعاقدية بعدة وسائل. وغالباً ما يكون الترتيب التعاقدي، ولكن ليس دائماً، سارياً بصورة خطية، وعادةً ما تكون على شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. ويمكن أيضاً للآليات القانونية إنشاء ترتيبات سارية، سواء بمفردها أو جنباً إلى جنب مع العقود المبرمة بين الأطراف.

ب- إن الترتيبات التعاقدية تعطي إثنان أو أكثر من أطراف العقد السيطرة المشتركة على الترتيب المشترك.

ج- تصنف الترتيبات التعاقدية أما ترتيبات تعاقدية تشغيلية أو مشاريع مشتركة.

6. السيطرة المشتركة Joint Control

إتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات الأنشطة الملائمة أو ذات الصلة Relevant Activities (المالية والتشغيلية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط) موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتشارك بالسيطرة السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

- عندما تكون جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، بصورة جماعية، قادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل ملحوظ على عائدات الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة)، فإن الأطراف تسيطر على الترتيب بشكل جماعي.
- أحيانا تؤدي عملية صنع القرار التي تم الإتفاق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم التعاقدي بشكل ضمني إلى السيطرة المشتركة. فعلى سبيل المثال، إفترض إنشاء طرفين لترتيب يكون فيه لكل منهما 50% من حقوق التصويت وتحدد الترتيبات التعاقدية بينهما أنه ما لا يقل عن 51% من حقوق التصويت تعتبر لازمة لإتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالمشروع. في هذه الحالة، فقد إتفق الطرفان بشكل ضمني أن لديهم سيطرة مشتركة على هذا الترتيب وذلك لأنه لا يمكن إتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة دون موافقة كلا الطرفين.
- يمكن أن يكون الترتيب عبارة عن ترتيب مشترك حتى لو لم تمتلك جميع الأطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب. ويميز هذا المعيار بين الأطراف ذات السيطرة المشتركة على هذا الترتيب المشترك (مشاركين في العملية المشتركة أو مشاركين في المشروع المشترك) والأطراف المشاركة في الترتيب المشترك، لكن ليس لديها سيطرة مشتركة عليه.

مثال (1)[1]

إفترض وجود ترتيب بين ثلاثة أطراف حيث يمتلك الطرف (أ) 50% من حقوق التصويت لهذا الترتيب ويمتلك الطرف (ب) 30% ويمتلك الطرف (ج) 20%. يحدد الترتيب التعاقدي بين الأطراف (أ) و(ب)

[1] مثال وارد ضمن أمثلة التطبيق في المعيار (IFRS 11) "فقرة ب8" من المعيار.

و(ج) وجوب الحصول على 75% من حقوق التصويت لإتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة لهذا الترتيب. رغم أن الطرف (أ) يستطيع منع أي قرار، ولكنه لا يسيطر على الترتيب لأنه بحاجة على موافقة الطرف (ب). وتتطلب شروط الترتيب التعاقدي ما لا يقل عن 75% من حقوق التصويت لإتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة ويشير ذلك على أن الطرف (أ) والطرف (ب) لديهم سيطرة مشتركة على هذا الترتيب لأن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة لا يتم إجرائها دون موافقة كل من الطرف (أ) والطرف (ب).

7. أنواع الترتيبات المشتركة Types of Joint Arrangements

يجب على المنشأة تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك على أنه عملية مشتركة أو مشروع مشترك على حقوق وإلتزامات أطراف الترتيب، وكما يلي:

أ- **العملية المشتركة A Joint Operation:** هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في أصول وعليها إلتزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة. وتسمى هذه الأطراف ترتيبات تشغيلية مشتركة، وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في العملية المشتركة. مثل دخول 3 شركات مقاولات في إتفاقية مع إحدى البلديات لإنشاء جسر كبير عندها يسمى العقد بالعملية المشتركة.

ب- **المشروع المشترك A Joint Venture:** المشروع المشترك هو ترتيب مشترك تمتلك بموجبه الأطراف ذات السيطرة المشتركة على الترتيب حقوقاً في صافي أصول الترتيب. وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في المشروع المشترك. أي أن هناك شخصية إعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليه من أكثر من طرف.

8. القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك
Financial Statements of Parties to a Joint Arrangement

1.8 العمليات المشتركة Joint Operations

يجب على المشارك في العملية المشتركة الإعتراف بما يلي فيما يتعلق بحصصه في العملية المشتركة:

أ- أصوله؛ بما في ذلك حصته في أي أصول محتفظ بها بصورة مشتركة؛

ب- إلتزاماته؛ بما في ذلك حصته في أي إلتزامات متكبدة بصورة مشتركة؛

ج- إيراداته من بيع حصته من المخرجات الناجمة عن العملية المشتركة؛

د- حصته من الإيرادات من بيع مخرجات العملية المشتركة؛ و

ه- نفقاته، بما في ذلك حصته في أي نفقات مكتبدة بصورة مشتركة.

تقوم الجهة المشتركة في عملية مشتركة بالمحاسبة عن الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصاريف المتعلقة مشاركتها في عملية مشتركة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ذات الصلة.

على أي طرف يشارك في عملية مشتركة، لكن ليس لديه سيطرة مشتركة (ليس لدية مشاركة بإتخاذ القرارات) المحاسبة عن مصالحه في هذا الترتيب وفقاً لما ذكر أعلاه إذا كان هذا الطرف لديه حقوق في الأصول المتصلة بالعملية المشتركة ويلتزم بالمطلوبات الخاصة بهذا الترتيب.

مثل دخول عدة شركات مقاولات في تنفيذ مشروع مشترك لبناء جسر لمدة محددة، أو إتفاق شركتان أو أكثر لشراء أصل بشكل مشترك.

مثال (2)

إتفقت الشركة الأردنية والشركة العربية على الدخول في مشروع مشترك لتصنيع نوع معين من الآلات وبيعها في السوق على أن تقوم الشركة الأردنية بتصنيع محرك الآلة، أما الشركة العربية فتقوم بتطوير جسم الآلة. وتم الإتفاق على تحديد سعر بيع الآلة بإضافة 40% على مبلغ التكلفة. وعند الإنتهاء من تصنيع مكونات الآلة بلغت تكلفة تصنيع محرك الآلة لدى الشركة الأردنية 30000 دينار، أما هيكل الآلة فقد بلغت تكلفة تصنيعه لدى الشركة العربية 40000 دينار.

المطلوب: بيّن المعالجة المحاسبية بدفاتر كل من الشركتين بموجب المعيار (IFRS 11).

حل مثال (2)

يظهر في دفاتر الشركة الأردنية حساب محرك الآلة ضمن الأصول المتداولة ويعالج بإعتبارها بضاعة، وعند بيع الآلة بعد تركيب الماتور عليها فإن هناك إيراد يتحقق للشركة الأردنية بمقدار 42000 دينار (30000 + 40% ×30000) وبالتالي فإن ربح المحرك الواحد يبلغ 12000 دينار (30000×40%).

وهذه المعالجة هي ذاتها بدفاتر الشركة العربية.

ويظهر كل مشارك في بياناته المالية الأصول التي تخضع لسيطرته، والإلتزامات والمصاريف التي يتكبدها، وحصته من الدخل المتأتي من بيع السلعة أو تقديم الخدمات.

مثال (3)

بتاريخ 2013/1/1 إتفقت الشركة (أ) والشركة (ب) على شراء معدات قيمتها 400000 دينار، بموجب إتفاقية بين الشركتين بحيث تكون الملكية مشتركة، وبنسبة 55% للشركة (أ) و45% للشركة (ب)، يبلغ العمر الإنتاجي للمعدات 5 سنوات وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك وقد تم شراء المعدات على الحساب.

المطلوب: كيف ستقوم الشركتين (الأطراف التي تسيطر على المعدات) بالمحاسبة عن المعدات الخاضعة للسيطرة المشتركة.

حل مثال (3)

كل شركة تقوم بتسجيل حصتها من المعدات وحصتها من الإلتزامات عند الشراء، ويتم إثبات القيد التالي في دفاتر الشركة (أ):

حصة (أ) من الأصول والإلتزامات = 55 % × 400000 دينار

220000		من حـــ /المعدات الخاضعة للسيطرة المشتركة	2013/1/1
	220000	إلى حــ/ الدائنين	

كما ستقوم الشركة (أ) بقيد مصروف إهتلاك بمقدار حصتها في المعدات (220000÷5) ويتم إثبات القيد التالي:

44000		من حـــ /م إهتلاك معدات تحت السيطرة المشتركة	2013/12/31
	44000	إلى حـــ /مجمع إهتلاك معدات تحت السيطرة	

وكذلك الأمر ستقوم الشركة (ب) بشكل مماثل تسجيل حصتها من المعدات البالغة 180000 دينار (400000 × 45%).

2.8 المشاريع المشتركة Joint Ventures

- يجب على المشارك في المشروع المشترك الإعتراف بحصصه في المشروع المشترك على أنها إستثمار ينبغي عليه محاسبته **بإستخدام طريقة حقوق الملكية** وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (28)

"الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" ما لم يتم إعفاء المنشأة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هو محدد في ذلك المعيار.

- يتم الإعتراف بالمصالح الخاصة بالمشروع المشترك كإستثمار وباستخدام طريقة الملكية وحسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28) والذي يغطي الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، إلا إذا تم إستثناء المنشأة من استخدام **طريقة الملكية** وكما حدّد ذلك في المعيار رقم (28). أي إذا تم تأسيس شركة خاضعة للسيطرة المشتركة لأكثر من طرف (شركة) فإن كل طرف مشارك يسجل بدفاتره حساب "الإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة" بمقدار مساهمته بالمشروع المشترك.

أما الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة إلا أنها لا تملك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن مصالحها في هذه الحالة حسب متطلبات المعيار الدولي رقم (9) "الأدوات المالية"، إلا إن كان لها تأثير هام على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28).

مثال (4)

في 2013/1/1 إتفقت الشركتان (أ) و(ب) على تأسيس الشركة (ج) كشركة خاضعة للسيطرة المشتركة برأس مال 300000 دينار، تبلغ حصة الشركة (أ) فيها 70% والشركة (ب) 30%، على أن يكون للشركتان تمثيل متساوي في مجلس إدارة الشركة (ج).

وخلال عام 2013 حققت الشركة (ج) الخاضعة للسيطرة المشتركة صافي ربح مقداره 50000 دينار، وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركات الثلاث في 2013/12/31 المنفصلة كما يلي قبل معالجة الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج) بدفاتر كل من الشركة (أ) و الشركة (ب):

قائمة المركز المالي كما هي في 2013/12/31

البيان	الشركة (أ)	الشركة (ب)	الشركة (ج)
نقدية بالصندوق ولدى البنوك	40000	50000	180000
الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج)	210000	90000	----
أصول أخرى	150000	160000	320000
مجموع الأصول	**400000**	**300000**	**500000**

ذمم دائنة وذمم دائنة أخرى	150000	100000	110000
رأس المال	140000	120000	300000
أرباح محتجزة	110000	80000	90000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**400000**	**300000**	**500000**

المطلوب:

1. إثبات قيد الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج) بدفاتر الشركة (أ) في 2013/1/1.
2. بيان المعالجة المحاسبية للإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج) بدفاتر الشركة (أ) في 2013/12/31 وفق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11).

حل مثال (4)

1. إثبات قيد الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج) بدفاتر الشركة (أ) في 2013/1/1:

210000		من حـــ/الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج)
	210000	إلى حـــ/ النقدية

2. في 2013/12/31 تقوم الشركة (أ) بالمحاسبة عن الإستثمار في الشركة (ج) بإستخدام طريقة حقوق الملكية. ويتم في هذه الحالة إثبات حصة الشركة (أ) من أرباح الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج)، ويبلغ نصيب الشركة (أ) من الأرباح المحققة للشركة (ج) لعام 2013 ما قيمته 35000 (70% × 50000).

35000		من حـــ/ الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج)
	35000	إلى حـــ /ايراد الاستثمارات في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة

وستظهر قائمة المركز المالي للشركة (أ) بعد هذا القيد:

قائمة المركز المالي كما في 2013/12/31	
النقدية	40000
الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج)	245000
أصول أخرى	150000
مجموع الأصول	**435000**

ذمم دائنة	150000
رأس المال	140000
أرباح محتجزة 110000+ 35000	145000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**435000**

9. المعالجة المحاسبية بالقوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements

في القوائم المالية المنفصلة تقوم المنشأة المشاركة في عمليات تشغيلية مشتركة أو المشاركة في مشروع خاضع للسيطرة المشتركة بالمحاسبة عن حصصه بتلك الإستثمارات في القوائم المالية المنفصلة كما يلي:

أ- الإستثمارات في العمليات (الترتيبات) التشغيلية المشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في (القوائم المالية للأطراف في المشروع المشترك /الفقرة 8 سابقاً)، بمعنى لا يوجد إختلاف بالمعالجة المحاسبية سواء كانت القوائم المالية المعدة منفصلة أو إعتيادية.

ب- أما الإستثمارات في المشاريع المشتركة Joint Ventures فيتم المحاسبة عليها بالقوائم المنفصلة للمشارك بموجب معيار المحاسبة رقم (27) وبإحدى الطريقتين التاليتين وكما يلي:

1. التكلفة؛ أو
2. بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9). (أو معيار (39) إذا كان متبعاً).

ج- أما إذا كان الطرف المشارك في العمليات أو الترتيبات المشتركة أو في المشروع المشترك له حصة في المشروع دون سيطرة مشتركة أي لا يشارك بالقرارات الخاصة بالترتيبات أو المشاريع، فيتم المحاسبة عن حصته بتلك الإستثمارات بالقوائم المالية المنفصلة كما يلي:

1. إذا كان لديه إستثمارات في ترتيبات أو عمليات مشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في (القوائم المالية للأطراف في المشروع المشترك /البند 8 سابقاً).
2. إذا كان لديه إستثمار في منشأة مشتركة (إستثمار في منشأة مسيطر عليها من عدة أطراف مشاركة أخرى) فيتم المحاسبة عليها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية". ما لم يكن هناك تاثير هام للمنشأة (الطرف المشارك) على المشروع المشترك عندها تطبق التكلفة أو معيار الإبلاغ المالي رقم (9).

10. متطلبات الإفصاح Disclosures

متطلبات الإفصاح المطلوبة حول الترتيبات التعاقدية واردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى".

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تتم المحاسبة عن الإستثمارات في المشاريع تحت السيطرة المشتركة في القوائم المالية المنفصلة للمشارك (الشركة المستثمرة) والمعفاة من إعداد القوائم الموحدة:

أ- بطريقة التكلفة
ب- بطريقة حقوق الملكية
ج- بموجب (IFRS 9)
د- ما ورد في (أ) أو (ج) صحيح

2. يجب على المشارك في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، أن يقوم بالمحاسبة عن حصته في ذلك المشروع بقوائمة المالية الموحدة بإستخدام:

أ- طريقة حقوق الملكية
ب- طريقة الشراء
ج- طريقة حقوق الملكية أو التوحيد النسبي
د- طريقة التكلفة

3. تمثل المشاريع المشتركة ما يلي:

أ- العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة
ب- المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة
ج- المطلوبات الخاضعة للسيطرة المشتركة
د- (أ + ب)

4. في 2013/1/1 تملكت الشركة (س) حصة في الشركة (ع) بنسبة 40% وبتكلفة 60000 دينار وتسيطر من خلالها بشكل مشترك مع شركاء آخرين على الشركة (ع). وخلال عام 2013 حققت الشركة (ع) صافي خسائر 20000 دينار. إن رصيد حساب الإستثمارات في الشركة (ع) في قائمة المركز المالي الموحدة للشركة (س) تبلغ:

أ- 60000 دينار
ب- 68000 دينار
ج- 52000 دينار
د- 80000 دينار

5. إذا كان الطرف (س) والمشارك في منشأة خاضعة للسيطرة المشتركة (الشركة (ع)) يملك حصة دون سيطرة مشتركة أي لا يشارك بالقرارات الخاصة بها ولا يملك تأثير هام عليها، فيتم المحاسبة عن حصته بتلك الإستثمارات بالقوائم المالية المنفصلة للشركة (س):

أ- بالتكلفة

ب- بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية"

ج- بطريقة حقوق الملكية

د- بموجب معيار رقم (28) كإستثمار في شركات زميلة

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	د	أ	د	ج	ب

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل الحادي والأربعون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12)

الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى

Disclosure of Interests in Other Entities

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة أهداف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى".
2. تحديد نطاق معيار التقرير المالي الدولي رقم (12).
3. بيان الأحكام والإفتراضات الهامة الواجب الإفصاح عنها من قبل المنشأة التي تملك حصص في منشآت أخرى.
4. التعرف على أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (12) والمتعلقة بالشركات التابعة.
5. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار والمتعلقة بالحقوق غير المسيطرين والتدفقات النقدية.
6. بيان أهم الإفصاحات المتعلقة بالترتيبات المشتركة والشركات الزميلة.
7. بيان أهم الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة.
8. إستعراض أهم الإفصاحات المتعلقة بالمصالح في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.

1. مقدمة

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار هذا المعيار في أيار 2011 إنطلاقاً من أهمية المعلومات المتعلقة بحصة الشركة في الشركات الأخرى لقطاعات واسعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية. ويحل هذا المعيار محل الإفصاحات التي كانت واردة في كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (28) "الإستثمارات في الشركات الزميلة"، وكذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (31) السابق والذي تم إلغائه "الحصص في المشاريع المشتركة".

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح الواجب على المنشأة عرضها عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها المالية تقييم:

أ- طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المرتبطة لها.

ب-تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية.

ولتحقيق هذه الأهداف، يجب على المنشأة الإفصاح عن:

ب/1- الأحكام والإفتراضات الهامة التي قامت بها لتحديد:

- طبيعة حصتها في المنشأة الأخرى أو الترتيب.
- نوع الترتيب المشرك التي تملك فيه حصص ملكية، كونه منشأة تابعة أو خاضعة للسيطرة المشتركة أو لها تأثير هام عليه، أو أنه عملية خاضعة للسيطرة المشتركة.
- أنها تستوفي تعريف المنشأة الإستثمارية، (ضمن التعريف الوارد في IFRS 10).

ب/2- المعلومات حول حصصها في:

- الشركات التابعة.
- الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة.
- المنشآت المنظمة غير المسيطر عليها من قبل المنشأة (المنشآت المنظمة غير الموحدة).

إذا لم تحقق الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى جانب الإفصاحات المطلوبة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، فعلى المنشأة أن تفصح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق ذلك الهدف.

3. نطاق المعيار Scope

أما المنشآت التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12)، فهي المنشآت التي لها مصالح في أي من الآتي:

1. الشركات التابعة.
2. الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة).
3. الشركات الزميلة.
4. بعض أنواع المنشآت المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة مثل (المنشآت الإستثمارية التي تحاسب عن إستثماراتها في الشركات التابعة بموجب المعيار رقم (9) بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل).

ولا ينطبق هذا المعيار على البنود التالية:

1. خطط منافع ما بعد التوظيف أو خطط منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل وفق معيار (19).
2. القوائم المالية المنفصلة وينطبق عليها متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، بإستثناء ما ورد في البند (4): "بعض أنواع المنشآت المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة".
3. حصة تحتفظ بها المنشأة التي تشارك في ترتيب مشترك، ولكن لا تملك سيطرة مشتركة عليه، إلا إذا أدت تلك الحصة إلى تأثير هام على الترتيب أو كانت حصة في ترتيب مشترك.
4. غالبية الإستثمارات (المصالح) التي تملكها المنشأة ويتم المحاسبة عنها حسب متطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية".

4. التعريفات Definitions

المصالح في المنشآت الأخرى Interest in Another Entity

تشير الحصة في منشأة أخرى إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التي تعرض المنشأة إلى تذبذب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى. ويمكن إثبات الحصة في المنشأة الأخرى عن طريق الإحتفاظ بأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين على سبيل المثال لا الحصر، إضافة إلى أشكال المشاركة أخرى مثل توفير الأموال ودعم السيولة وتعزيز الإئتمان والضمانات. وهي تتضمن الوسائل التي يكون من خلالها للمنشأة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على منشأة أخرى. وليس من الضروري أن تمتلك المنشأة حصة في منشأة أخرى فقط نتيجة للعلاقة العادية بين المورد والعميل.

المنشأة المنظمة Structured Entity

المنشأة التي يتم تأسيسها أو تنظيمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على المنشأة، كما هو الحال عندما يرتبط أي من حقوق التصويت بمهمات إدارية فقط ويتم توجيه النشاطات ذات العلاقة من خلال الترتيبات التعاقدية.

الدخل من المنشأة المنظمة Income from a Structured Entity

يشمل الدخل من المنشأة المنظمة على سبيل المثال لا الحصر الرسوم الجارية وغير الجارية والفائدة وأرباح الأسهم والأرباح أو الخسائر على إعادة قياس أو إلغاء الإعتراف بالحصص في المنشآت المنظمة، والأرباح والخسائر من نقل الأصول والإلتزامات إلى المنشأة المنظمة.

5. الإفصاح عن الأحكام والإفتراضات الهامة

Significant Judgements and Assumptions

1.5 على المنشأة أن تفصح عن المعلومات حول الأحكام والإفتراضات الهامة التي قامت بها (والتغييرات على تلك الأحكام والإفتراضات) عند تحديد:

أ- إمتلاكها سيطرة على منشأة أخرى، بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10) "القوائم المالية الموحدة".

ب- إمتلاكها سيطرة مشتركة على ترتيب أو تأثيراً هاماً على منشأة أخرى؛ و

ج- نوع الترتيب المشترك (أي عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عند تنظيم الترتيب من خلال وسيلة منفصلة.

2.5 وضع المنشأة الإستثمارية

عندما تحدد الشركة الأم أنها عبارة عن منشأة إستثمارية وفق ما ورد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10)، فإنه يجب على المنشأة الإستثمارية الإفصاح عن معلومات حول الأحكام والإفتراضات الهامة التي أصدرتها في تحديد أنها عبارة عن منشأة إستثمارية. وإذا لم تمتلك المنشأة الإستثمارية واحدة أو أكثر من الخصائص النموذجية للمنشأة الإستثمارية، فإنه يجب عليها الإفصاح عن أسبابها وراء الإستنتاج بأنها لا تزال تُعتبر منشأة إستثمارية.

6. المصالح في الشركات التابعة Interests in Subsidiaries

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية الموحدة من:

1- فهم تركيبة المجموعة (الشركة الأم والشركات التابعة).

2- الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطر عليها (الأقلية) في نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية.

3- تقييم طبيعة ونطاق القيود الهامة التي تحد من قدرة المنشأة على الوصول أو إستخدام أصول المجموعة أو تسوية الإلتزامات الخاصة بالمجموعة.

4- طبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها في الشركات المنظمة الموحدة والتغييرات فيها.

5- تقييم الآثار التي تنجم عن التغير في ملكيتها في الشركة التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على التابعة، (تعرض المنشأة جدولاً يبين آثار أي تغييرات على حصة ملكيتها في الشركة التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم).

6- تقييم الآثار الناجمة عن فقدان السيطرة على الشركة التابعة وذلك خلال الفترة التي تغطيها القوائم التي تم فيها فقدان السيطرة، (تفصح المنشأة عن الربح أو الخسارة، إن وجد، المحسوب وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية).

وعندما تكون القوائم المالية للشركات التابعة التي تم إستخدامها لإعداد القوائم المالية الموحدة تغطي فترات مالية تختلف عن إنتهاء تاريخ الفترة المالية للقوائم الموحدة، على المنشأة الإفصاح عن تاريخ إنتهاء الفترة المالية للشركات التابعة وأسباب إستخدام تاريخ مختلف عند إعداد القوائم الموحدة.

7. الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية

The Interest that Non-controlling Interests have in the Group's Activities and Cash Flows

يجب على المنشأة أن تفصح لكل من شركاتها التابعة التي تملك حصصاً غير مسيطرة ذات قيمة جوهرية للمنشأة المعدة للتقارير عما يلي:

أ- إسم الشركة التابعة.

ب- مكان الأعمال الرئيسي (وبلد التأسيس إذا كانت تختلف عن مكان الأعمال الرئيسي) للشركة التابعة.

ج- نسبة حصص الملكية المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة.

د- نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة إذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المحتفظ بها.

ه- الربح أو الخسارة الذي يعزى للحصص غير المسيطرة للشركة التابعة خلال فترة إعداد التقارير.

و- الحصص غير المسيطرة المتراكمة للشركة التابعة في نهاية فترة إعداد التقارير.

ز- المعلومات المالية الملخصة حول الشركة التابعة مثل (التوزيعات المدفوعة للأقلية، معلومات مختصرة حول الأصول والإلتزامات والربح أو الخسارة ومعلومات حول التدفق النقدي).

8. الحصص (المصالح) في الشركات التابعة غير المدرجة في القوائم الموحدة (المنشآت الإستثمارية)

Interests in Unconsolidated Subsidiaries (Investment Entities)

أ- يجب على المنشأة الإستثمارية التي يتوجب عليها، وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10)، تطبيق إستثناء التوحيد ومحاسبة إستثمارها في الشركة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، الإفصاح عن تلك الحقيقة.

ب-بالنسبة لكل شركة تابعة غير موحدة، يتعين على المنشأة الإستثمارية الإفصاح عما يلي:

- إسم الشركة التابعة؛
- مكان العمل الرئيسي (وبلد التأسيس إذا كان مختلفاً عن مكان العمل الرئيسي) للشركة التابعة؛ و
- نسبة حصة الملكية التي تحتفظ بها المنشأة الإستثمارية، وإذا كانت مختلفة، نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها.

9. الحصص (المصالح) في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة

Interests in Joint Arrangements and Associates

تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم:

أ- طبيعة ومدى والتأثيرات المالية لحصصها في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة بما في ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيراً جوهرياً على الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة. (مثل الإفصاح عن المعلومات المالية الملخصة حول إستثمارات المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة، وما إذا كان الإستثمار في تلك المنشآت يقاس بالقيمة العادلة أو باستخدام طريقة حقوق الملكية).

ب-طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة والتغييرات فيها.

10. المخاطر المرتبطة مع حصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة
Risks Associated with an Entity's Interests in Joint Ventures and Associates

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ- الإلتزامات والتعهدات المتعلقة بالمشاريع المشتركة بشكل منفصل عن تعهدات المنشأة الأخرى.

ب- المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة وفقاً لأحكام معيار المحاسبة الدولي (37)، إلا إذا كانت إحتمالات الخسارة مستبعدة، الإلتزامات المحتملة المتكبدة والمتعلقة بحصصها في المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة (وتشمل حصتها من الإلتزامات المحتملة المتكبدة بشكلٍ مشترك مع مستثمرين آخرين يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيراً جوهرياً على المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة) بشكل منفصل عن قيمة الإلتزامات المحتملة أخرى.

11. المصالح في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة
Interests in Unconsolidated Structured Entities

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

1. فهم طبيعة ومدى حصص المنشأة في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم المالية الموحدة.
2. تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم المالية الموحدة والتغييرات فيها.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يتم الإفصاح حول المصالح في الشركات التابعة:

أ- فهم تركيبة المجموعة

ب- الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطر عليها (الأقلية) في نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية

ج- طبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها في الشركات المنظمة الموحدة والتغييرات فيها

د- جميع ما ذكر

2. يجب على المنشأة أن تفصح لكل من شركاتها التابعة التي تملك حصصاً غير مسيطرة ذات قيمة جوهرية للمنشأة المعدة للتقارير عما يلي:

أ- إسم الشركة التابعة

ب- مكان الأعمال الرئيسي (وبلد التأسيس إذا كانت تختلف عن مكان الأعمال الرئيسي للشركة التابعة

ج- نسبة حصص الملكية المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة

د- جميع ما ذكر

3. المنشآت التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12)، فهي المنشآت التي لها مصالح في أي من الآتي:

أ- الشركات التابعة

ب- الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة)

ج- الشركات الزميلة

د- جميع ما ذكر

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3
الإجابة	د	د	د

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل الثاني والأربعون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13)

قياس القيمة العادلة

Fair Value Measurement

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة أهداف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13) "قياس القيمة العادلة" وأسباب صدوره.
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13).
3. تعريف القيمة العادلة وتحديد مفهومها.
4. بيان الأسس التي على أساسها يتم قياس القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي.
5. أسس قياس القيمة العادلة للأصول المالية وغير المالية عند إعداد القوائم المالية.
6. بيان التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.
7. إستعراض المفاهيم بقياس القيمة العادلة.
8. بيان أساليب التقييم للوصول للقيمة العادلة وتشمل مدخل السوق، ومدخل التكلفة، ومدخل الدخل.
9. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13).

1. مقدمة

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار هذا المعيار في أيار 2011 نظراً للإتجاه والإهتمام المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة. وقبل إصدار هذا المعيار كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية /معايير المحاسبة الدولية تحتوي على متطلبات تحديد وقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها وبما أن تلك المعايير صدرت في فترات زمنية مختلفة فقد كانت تحتوي على متطلبات غير متسقة لقياس القيمة العادلة مما يؤثر سلباً على قابلية القوائم المالية للمقارنة. وقد نتج المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة. ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول هذا إعتباراً من بداية عام 2013.

2. هدف المعيار Objective

يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13) لما يلي:

أ. تعريف القيمة العادلة.

ب. وضع إطار لقياس القيمة العادلة في معيار واحد.

ج. تحديد متطلبات الإفصاح لقياس القيمة العادلة.

3. نطاق المعيار Scope

ينطبق هذا المعيار عندما يتطلب معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية أو يسمح بقياس أو إفصاحات حول قياسات القيمة العادلة للأصول والإلتزامات. (متضمنة قياسات تعتمد على القيمة العادلة مثل، القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، والإفصاحات حول تلك القياسات).

ولا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار على ما يلي:

- معاملات الدفع على أساس الأسهم والتي تقع ضمن نطاق معيار (IFRS 2).
- عمليات التأجير والتي تخضع لنطاق معيار (IAS 17).
- المقاييس التي تتشابه مع القيمة العادلة لكنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار "المخزون" (IAS 2)، أو قيمة الإستخدام Value in Use التي تقع ضمن نطاق معيار (IAS 36) "التدني في قيمة الموجودات".

كما أن الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار ليست مطلوبة لما يلي:

- أصول الخطة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (19) "منافع الموظفين".
- إستثمارات خطة منافع التقاعد التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (26) "المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد".
- الأصول التي يكون مبلغها القابل للإسترداد عبارة عن "القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف التصرّف" وفقاً معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

4. القياس Measurement

1.4 تعريف القيمة العادلة وفرضيات قياسها

يعرّف هذا المعيار القيمة العادلة على أنّها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل إلتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية.

ويجب على المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الإعتبار خصائص الأصل أو الإلتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الإعتبار عند تسعير الأصل أو الإلتزام في تاريخ القياس. وتشتمل هذه الخصائص، على سبيل المثال، ما يلي:

- حالة الأصل وموقعه؛ و
- القيود المفروضة على بيع الأصل أو إستخدامه، إن وجدت.

وقد يكون الأصل أو الإلتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة أصل أو إلتزام مفرد، أو مجموعة من الأصول أو الإلتزامات أو كليهما مثل وحدة توليد النقد أو مؤسسة أعمال. كما **يفترض قياس القيمة العادلة** أنّ معاملة بيع الأصل ونقل الإلتزام تتم في:

أ- السوق الأصلي أو الرئيسي Principle Market للأصل أو الإلتزام وهو السوق ذو الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الإلتزام. والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت القيمة مشاهدة وملحوظة ومعلنة بشكل مباشر أو تم تقديرها باستخدام وسائل تقييم أخرى؛ أو

ب- عند غياب السوق الأصلي، في السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الإلتزام أو ما يسمى السوق الأفضل Most Advantagous. وهو السوق الذي يعظم القيمة (السعر) التي سيتم الحصول عليها من بيع الأصل أو يقلل من القيمة التي سيتم دفعها لنقل الإلتزام. وعند تحديد السوق الأكثر ربحاً يتم الأخذ بالإعتبار سعر الأصل مطروحاً منه تكاليف العملية Transaction Costs وتكاليف النقل

Transport Cost. أما عند تحديد السعر الواجب قياس الأصل به فيتم طرح تكاليف النقل فقط من السعر في السوق الأكثر ربحاً للوصول إلى القيمة العادلة للأصل.

تحديد السعر للأصل أو للإلتزام:

- لا يتم تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام لتكاليف المعاملة. وتتم محاسبة تكاليف المعاملة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تعتبر تكاليف المعاملة من صفات أي أصل أو إلتزام فهي محدّدة لكل معاملة وتختلف بناءً على طريقة إبرام المنشأة لمعاملة الأصل أو الإلتزام.
- لا تتضمن تكاليف المعاملة **تكاليف النقل**. وإذا كان الموقع من صفات الأصل (كما هو الحال مع السلع)، فيجب تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) للتكاليف، إن وجدت، والتي سيتم تكبدها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق.

مثال (1)

تملك الشركة العالمية أصل يباع في سوقين مختلفين لكن متشابهين في حجم التداول (العمليات) ويقدم كل سوق سعر مختلف للأصل. دخلت الشركة في عمليات في كلا السوقين ويمكن لها الحصول على الأسعار للأصل فيهما بتاريخ القياس. ولا يوجد سوق أصلي أو رئيسي للأصل. وكان للأصل السعر التالي:

	السوق (أ)	السوق(ب)
السعر	27 دينار	25 دينار
تكاليف النقل	(3)	(2)
	24 دينار	23 دينار
تكاليف العملية (العمولة)	(3)	(1)
صافي القيمة المقدرة	21 دينار	22 دينار

المطلوب: تحديد السوق الأكثر ربحاً، وتحديد القيمة التي سيتم قياس الأصل بها.

حل مثال (1)

- بما أن السوق الرئيسي للأصل غير موجود، فإن القيمة العادلة للأصل سيتم تحديدها باستخدام السعر في السوق الأكثر ربحاً (الأفضل) وهو السوق الذي يعظم المبلغ الذي سيتم إستلامه عند بيع الأصل بعد الأخذ بالإعتبار تكاليف العملية وتكاليف النقل وهو السوق (ب) حيث يبلغ صافي سعر الأصل 22 دينار.

- بالرغم من أن تكاليف العملية قد تم أخذها بالإعتبار عند تحديد السوق الأكثر ربحاً (الأفضل)، إلا أن السعر المستخدم كمقياس للقيمة العادلة للأصل لا يتم تعديله بتكاليف العملية وإنما بتكاليف النقل فقط. وعليه فإن **القيمة العادلة للأصل** هي 23 دينار (25-2).

مثال (2)

إفرض في المثال السابق أن السوق (أ) هو السوق الأصلي (الرئيسي) للأصل أي السوق الأكثر نشاطاً وحجم عمليات للأصل.

المطلوب: تحديد القيمة العادلة للأصل.

حل مثال (2)

القيمة العادلة للأصل = 24 دينار (السعر السوقي للأصل – تكاليف النقل) ولا يتم تعديل السعر بتكاليف النقل أي لا تطرح من السعر.

2.4 تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية Application to Non-financial Assets

يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بعين الإعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الإقتصادية من خلال أفضل وأحسن إستخدام Highest and Best Use من الأصل أو ببيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل بأفضل وأحسن إستخدام له.

يأخذ الإستخدام **الأفضل والأحسن** للأصل غير المالي بعين الإعتبار إستخدام الأصل الممكن مادياً والمسموح به قانونياً والمجدي مالياً على النحو الآتي:

أ. يأخذ الإستخدام الممكن مادياً بعين الإعتبار **الصفات المادية للأصل** والتي يأخذها المشاركون في السوق بعين الإعتبار عند تسعير الأصل (على سبيل المثال، موقع العقار أو حجمها). و

ب. الترخيص القانوني للإستخدام متاح، ويتم الأخذ بعين الإعتبار أي قيود قانونية على إستخدام الأصل سيأخذها المتعاملين بالسوق بالإعتبار عند تسعير الأصل، حيث تختلف التشريعات بإختلاف المناطق.

ج. توفر الجدوى المالية من إستخدام الأصل متوفرة: يأخذ الإستخدام المجدي مالياً بعين الإعتبار ما إذا كان إستخدام الأصل الممكن مادياً والمسموح به قانونياً يولّد دخلاً أو تدفقاً مالياً كافياً (مع الأخذ بعين الإعتبار تكاليف تحويل الأصل لذلك الإستخدام) لإنتاج عائد إستثماري يقتضيه المشاركون في السوق من الإستثمار في ذلك الأصل المجهز لذلك الإستخدام.

وقد تنوي المنشأة، بغرض حماية موقعها التنافسي أو لأي سبب آخر، عدم إستخدام الأصل غير المالي المشترى بشكل فاعل أو قد تنوي عدم إستخدام الأصل وفقاً لإستخدامه الأفضل والأحسن. فعلى سبيل المثال، قد يكون تلك هو الحالة بالنسبة للأصل غير الملموس المشترى الذي تخطّط المنشأة لإستخدامه بشكل دفاعي من خلال منع الآخرين من إستخدامه. وعلى الرغم من ذلك، يتعيّن على المنشأة قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي على إفتراض إستخدامه الأفضل والأحسن من قبل المشاركين في السوق.

مثال (3)[1]

حصلت الشركة (س) على أرض في إندماج أعمال، ويتم تطوير الأرض حالياً للأغراض الصناعية بإعتبارها موقع للمصنع. ويفترض أن يكون الإستخدام الحالي للأرض هو الإستخدام الأفضل والأحسن ما لم يكن السوق أو غيره من العوامل تشير إلى إستخدام مختلف. وقد تم مؤخراً تطوير المواقع المجاورة للإستخدام السكني باعتبارها مواقع للأبراج السكنية. حددت الشركة أن الأراضي المستخدمة حالياً كموقع للمصنع يمكن تطويرها كموقع للأغراض السكنية (أبراج سكنية) لأن المشاركين بالسوق سيأخذون بعين الإعتبار القدرة على تطوير الموقع للأغراض السكنية عند تسعير الأرض.

المطلوب: بيان كيفية تقييم الأرض من خلال الإستخدام الأفضل والأحسن للأرض.

حل مثال (3)

سيتم تحديد الإستخدام الأفضل والأحسن للأرض من خلال مقارنة كل مما يلي:

أ- قيمة الأرض عند تطويرها حالياً للأغراض الصناعية (أي ستستخدم الأرض إلى جانب غيرها من الأصول مثل، المصنع أو مع أصول أخرى).

ب-قيمة الأرض كموقع شاغر للأغراض السكنية، مع الأخذ بالإعتبار تكاليف هدم المصنع وغيرها من التكاليف اللازمة لتحويل الأرض إلى موقع شاغر (أي أن الأرض سيتم إستخدامها من قبل المشاركين في السوق على أساس مستقل).

سيتم تحديد الإستخدام الأفضل والأحسن للأرض إستناداً إلى القيمة الأعلى من بين تلك القيم. وفي الحالات التي تشمل تخمين العقارات يتم الأخذ بالإعتبار الإستخدام الأفضل والأحسن العوامل المتعلقة بعمليات المصنع بما في ذلك أصوله وإلتزاماته.

---

[1] المصدر: مثال رقم (2) من الأمثلة التوضيحية حول (IFRS 13) ص 1014 ب.

3.4 التطبيق على الإلتزامات وأدوات حقوق ملكية المنشأة
Application to Liabilities and an Entity's Own Equity

يفترض قياس القيمة العادلة أنّه يتم نقل الإلتزام المالي أو الإلتزام غير المالي أو أداة حقوق ملكية المنشأة (على سبيل المثال، حصص حقوق الملكية الصادرة كمبلغ مالي في إندماج الأعمال) **إلى المشارك في السوق** في تاريخ القياس. ويفترض نقل الإلتزام أو أداة حقوق ملكية المنشأة ما يلي:

أ- يبقى **الإلتزام** غير مسدد ويتوجب على المشارك في السوق المنقول إليه الوفاء بالإلتزام. ولا تتم تسوية **الإلتزام** مع الطرف المقابل في تاريخ القياس.

ب-تبقى أداة حقوق ملكية المنشأة قائمة ويأخذ المشارك في السوق المنقول إليه الحقوق والمسؤوليات المرتبطة بالأداة. ولا يتم إلغاء الأداة أو إطفاؤها في تاريخ القياس.

4.4 الإلتزامات وأدوات حقوق الملكية المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنّها أصول
Liabilities and Equity Instruments Held by other Parties as Assets

عندما لا يتوفر سعر معلن لعملية نقل إلتزام مماثل (مطابق) أو أداة حقوق ملكية المنشأة ويكون البند المطابق محتفظاً به من قبل طرف آخر على أنّه أصل، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للإلتزام أو أداة حقوق الملكية من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يحتفظ بالبند المطابق على أنّه أصل في تاريخ القياس.

يجب على المنشأة في هذه الحالات أن تقيس القيمة العادلة للإلتزام أو أداة حقوق الملكية كما يلي:

- إستخدام السعر المعلن في السوق النشط للبند المشابه (المماثل) المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنّه أصل في حال كان ذلك السعر متاحاً.
- إستخدام مدخلات أخرى مثل السعر المعلن في السوق غير النشط للبند المماثل المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنّه أصل في حال لم يكن ذلك السعر متاحاً.
- إستخدام أسلوب آخر كالمذكور أدناه في حال كانت الأسعار الملحوظة والمذكورة في النقطتين السابقتين غير متوفرة:

1. منهج الدخل (مثلاً، أسلوب القيمة العادلة الذي يأخذ بعين الإعتبار التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقّع المشارك في السوق أن يحصل عليها من إمتلاك الإلتزام أو أداة حقوق الملكية كأصل).
2. منهج السوق (مثلاً، إستخدام الأسعار المعلنة للإلتزامات وأدوات حقوق الملكية المماثلة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنّها إلتزامات).

5.4 الإلتزامات وأدوات حقوق الملكية غير المحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى على أنّها أصول Liabilities and Equity Instruments not Held by other Parties as Assets

عندما لا يكون السعر المعلن لنقل إلتزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية المنشأة متاحاً وعندما لا يكون البند المطابق محتفظاً به من قبل طرف آخر على أنّه أصل (مثل عدم تملك حقوق الملكية للمنشآت غير المدرجة بالبورصة)، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للإلتزام أو أداة حقوق الملكية بإستخدام أسلوب التقييم من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يدين بالإلتزام أو الذي قام بالمطالبة بحقوق الملكية.

فمثلا قد تأخذ المنشأة عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية بعين الإعتبار أي مما يلي:

- التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يتوقّع المشارك في السوق أن يتكبّدها عند سداد **الإلتزام**، بما في ذلك التعويض الذي سيطلبه مشارك في السوق مقابل التكفّل بالإلتزام.
- القيمة التي سيحصل عليها مشارك في السوق لإبرام أو إصدار إلتزام أو أداة حقوق ملكية مطابقة، بإستخدام الإفتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير البند المطابق (على سبيل المثال، الذي يتمتّع بذات الصفات الإئتمانية) في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) لإصدار إلتزام أو أداة حقوق ملكية بنفس البنود التعاقدية.

5. القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي Fair Value at Initial Recognition

عند الحصول على أصل أو نشوء إلتزام في عملية تبادل لذلك الأصل أو الإلتزام . فإن سعر العملية هو السعر المدفوع للحصول على الأصل أو السعر المحدد لنشوء ذلك الإلتزام (سعر الدخول أو التنفيذ Entry Price) (سعر الشراء).

ومن جانب آخر فإن القيمة العادلة لأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي سيتم إستلامه عند بيع أصل أو المبلغ الذي سيتم تسديده لتسوية الإلتزام وهو ما يسمى سعر الخروج أو السعر النهائي Exit Price (سعر البيع). وليس بالضرورة أن تبيع المنشأة الأصول بذات السعر المدفوع للحصول عليها، وليس بالضرورة أيضاً أن يكون سعر تسديد الإلتزام هو سعر نشوء الإلتزام.

6. أساليب التقييم Valuation Techniques

إن الهدف من إستخدام أسلوب التقييم هو تقدير السعر الذي ستتم به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو نقل الإلتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية. وهناك ثلاث أساليب مستخدمة على نطاق واسع وهي **منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل** وكما هو مبين تالياً.

1.6 خصائص أساليب التقييم للقيمة العادلة

يجب على المنشأة إستخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة في ظل الظروف والتي تتوفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع زيادة قدر الإستفادة من **المدخلات الملحوظة** Observable Inputs ذات الصلة والتقليل من إستخدام **المدخلات غير الملحوظة** Unobservable Inputs. ومن الأمثلة على الأسواق التي يكون فيها المدخلات كافية ويمكن إدراكها وملاحظتها لبعض الأصول والإلتزامات المالية، السوق المالي أو بورصة الأوراق المالية، أسواق المتعاملين، أسواق الوسطاء الماليين.

- **المدخلات Inputs:** هي الإفتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام، بما في ذلك التوقّعات حول المخاطر مثل ما يلي:
  - المخاطر المتأصّلة في أسلوب تقييم محدّد يستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج التسعير)؛
  - المخاطر المتأصّلة في مدخلات أسلوب التقييم.

  وقد تكون المدخلات ملحوظة أو غير ملحوظة.
- **المدخلات الملحوظة Observable Inputs:** المدخلات التي يتم صياغتها بإستخدام بيانات السوق مثل المعلومات المتوفرة عموماً حول الأحداث أو المعاملات الفعلية والتي تعكس الإفتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام.
- **المدخلات غير الملحوظة Unobservable Inputs:** المدخلات التي لا تتوفر لها بيانات السوق والتي تتم صياغتها بإستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الإفتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام.

2.6 أساليب (تقنيات) Valuation Techniques

هناك ثلاث تقنيات تقييم تستخدم على نطاق واسع في عملية قياس القيمة العادلة هي:

أ. **منهج (مدخل) السوق Market Approach** هو أسلوب التقييم الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة (مماثلة) للأصول والإلتزامات موضوع التقييم.

ب. **منهج التكلفة Cost Approach** وهو أسلوب التقييم التي يعكس القيمة المطلوبة حالياً لإستبدال سعة الخدمة للأصل (يشار إليها في العادلة بتكلفة الإستبدال الحالية).

ج. **منهج الدخل Income Approach** وهو أساليب التقييم الذي يقوم على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق. ويشمل مدخل الدخل ما يلي:

- أسلوب القيمة الحالية Present Value Techniques.
- نماذج تسعير الخيارات Option Pricing Models مثل بلاك وتشولز ميرتون Black-Scholes-Merton Formula وباينوميل Binomial Model والمسمى بـــ (نموذج لاتيس). وتقوم هذه النماذج على دمج مفهوم القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار.
- طريقة فائض الأرباح السنوية The Multi-period Excess Earnings Method وهي تستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

في بعض الحالات قد يكون إختيار مدخل واحد للتقييم كافي، وفي حالات أخرى قد يكون من المناسب إستخدام أكثر من مدخل.

3.6 المدخلات على أساس أسعار العرض والطلب Inputs Based on Bid and Ask Prices

في حال كان للأصل أو الإلتزام الذي تمّ قياسه بالقيمة العادلة سعر طلب وعرض (على سبيل المثال مدخلات من سوق متعاملين –بورصة–)، فيجب إستخدام السعر **ضمن الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب (المتوسط)** والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف لقياس القيمة العادلة بصرف النظر عن المكان الذي تصنّف به المدخلات ضمن تسلسل القيمة العادلة (أي المستوى (1) أو (2) أو (3)؛ المبينة لاحقاً. ويتم السماح (دون إلزام) بإستخدام أسعار العرض لمراكز الأصول Asset Positions (أي إذا كانت الأصول أكبر من الإلتزامات للأدوات المالية المراد تقييمها مثلاً) وأسعار الطلب لمراكز الإلتزام Liability Positions (إذا كانت الإلتزامات أكبر من الأصول).

4.6 التسلسل الهرمي للقيمة العادلة Fair Value Hierarchy

لزيادة الإتّساق وقابلية المقارنة بين مقاييس القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة، يحدد هذا المعيار تسلسل القيمة العادلة الذي يُصنّف مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن **ثلاث مستويات**. يعطي تسلسل القيمة العادلة الأولوية القصوى للأسعار المعلنة (غير المعدّلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الإلتزامات المطابقة (مدخلات المستوى الأوّل) والأولوية الدنيا للمدخلات غير الملحوظة (مدخلات المستوى الثالث).

والسوق النشط Active Market هي السوق التي يتم فيها العمليات المتعلقة بالأصول والإلتزامات بشكل متكرر وبحجم تعامل مناسب بحيث توفر معلومات عن السعر على أساس مستمر.

ويشمل التسلسل الهرمي للقيمة العادلة ما يلي:

أ. المستوى الأول للمدخلات (1) Level 1 Inputs

- مدخلات المستوى الأوّل للقيمة العادلة عبارة عن أسعار معلنة (غير معدّلة) في السوق النشط للأصول أو الإلتزامات المطابقة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.
- ويقدّم السعر المعلن في السوق النشط الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ويجب إستخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة حيثما أمكن مع إستثناءات محدودة. ومن هذه الإستثناءات: عندما لا يمثّل السعر المعلن في السوق النشط القيمة العادلة في تاريخ القياس. ويمكن أن تكون هذه هي الحالة إذا وقعت أحداث هامة مثل المداولات في سوق السمسرة أو الإعلانات بعد إغلاق السوق وقبل تاريخ القياس. ويجب على المنشأة وضع وتطبيق سياسة لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثّر على قياسات القيمة العادلة. ولكن في حال تم تعديل السعر المعلن للمعلومات الجديدة، فإن التعديل يؤدي إلى قياس قيمة عادلة مصنّف ضمن المستوى الأدنى لتسلسل القيمة العادلة.
- إن مدخلات المستوى الأول متوفرة للعديد من الأصول والإلتزامات المالية والتي يمكن تداول (شراء وبيع) بعضها في عدة أسواق نشطة (بورصات مختلفة). وتبعاً لذلك، يتم التركيز في المستوى الأوّل على تحديد كل مما يلي:
  - السوق الأصلي للأصل أو الإلتزام أو السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الإلتزام عند غياب السوق الأصلي؛ و
  - ما إذا كان بإمكان المنشأة أن تبرم معاملة للأصل أو الإلتزام بالسعر المعتمد في ذلك السوق في تاريخ القياس.
  - إذا كانت منشأة تمتلك أصل أو عليها إلتزام يتم تداوله في سوق نشط فإن السعر المدرج في السوق هو الذي يستخدم في قياس القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام حتى وإن كان السوق لا يستطيع من خلال صفقة واحدة إستيعاب حجم الأصل أو الإلتزام المملوك من قبل المنشأة.

ب. المستوى الثاني للمدخلات (2) Level 2 Inputs

تتمثّل مدخلات المستوى الثاني بكافة المدخلات التي لا تعتبر أسعار معلن عنها والتي يتم تضمينها في المستوى الأول، أي هي المدخلات الأخرى بخلاف مدخلات المستوى الأول.

وتكون هذه المدخلات ملحوظة للأصل أو الإلتزام إمّا بشكل مباشر أو غير مباشر.

تتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- أسعار الأصول أو الإلتزامات المعلنة في سوق مشابه للأسعار في أسواق نشطة.
- أسعار الأصول أو الإلتزامات المشابهة للأصل المعني للأصول والإلتزامات في أسواق غير نشطة.

– الأسعار الأخرى غير المعلنة للأصول والإلتزامات والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة ومنحنيات العوائد الملحوظة، والفروقات الإئتمانية.

ومن الأمثلة على مدخلات المستوى الثاني:

- مبادلة سعر الفائدة متغيّر الدفع وثابت الإستلام بناءً على السعر المقدّم ما بين البنوك في لندن "معدل المبادلة (ليبور)". سيتمثل مدخلات المستوى الثاني بمعدل المبادلة "الليبور" في حال كان المعدّل ملحوظ في الفترات المعلن عنها للفترة الكاملة من المبادلة.
- يكون مدخلات المستوى الثاني لمخزون البضائع الجاهزة في متاجر البيع بالتجزئة هو سعر العملاء في سوق التجزئة أو سعر بائعي التجزئة في سوق البيع بالجملة، معدّلاً للفروق بين حالة وموقع بند المخزون وبنود المخزون القابلة للمقارنة (أي المتماثلة) بحيث تعكس القيمة العادلة السعر الذي سيتم الحصول عليه في معاملة بيع المخزون إلى بائع تجزئة آخر سيقوم بإتمام جهود البيع المطلوبة. ومن ناحية المفهوم، سيكون قياس القيمة العادلة ذاته بغض النظّر عمّا إذا كانت التعديلات قائمة على سعر التجزئة أو سعر الجملة. وبشكل عام، يجب إستخدام السعر الذي يقتضي أقل حد ممكن من التعديلات غير الموضوعية لقياس القيمة العادلة.

ج. المستوى الثالث للمدخلات (3) Level 3 Inputs

- أن مدخلات المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة تعتمد على قيم غير متوفرة (غير ملحوظة) أو متاحة في السوق بل تقوم المنشأة ومن خلال المعلومات المتوفرة لديها وبالإعتماد على طبيعة الأصل والإلتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة.
- يتم إستخدام المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة بمقدار عدم توفر المدخلات الملحوظة مما يسمح بمواقف يكون فيها نشاط سوق ضئيل، إن وُجد، للأصل أو الإلتزام في تاريخ القياس. ولكن يبقى هدف قياس القيمة العادلة هو ذاته، أي سعر البيع في تاريخ القياس من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالإلتزام. وعليه، يجب أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الإفتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام، بما في ذلك الإفتراضات حول المخاطر.
- يجب على المنشأة صياغة مدخلات غير ملحوظة بإستخدام أفضل معلومات متوفرة في ظل الظروف والتي قد تتضمن البيانات الخاصة بالمنشأة. وعند صياغة المدخلات غير الملحوظة، يمكن أن تبدأ المنشأة ببياناتها الخاصة ولكن يجب عليها تعديل تلك البيانات في حال كانت المعلومات المتوفرة بشكلٍ معقول تبيّن أنّ المشاركين الآخرين في السوق يستخدمون بيانات

مختلفة. ولا تحتاج المنشأة إلى بذل جهود مكثّفة للحصول على معلومات متعلقة بإفتراضات المشاركين في السوق. ولكن يتعيّن عليها أن تأخذ بعين الإعتبار كافة المعلومات المتعلقة بإفتراضات المشارك في السوق والتي تتوفر بشكلٍ معقول.

7. الإفصاح Disclosures

يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم كل مما يلي:

أ- بالنسبة للأصول والإلتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في بيان المركز المالي بعد الإعتراف الأولي، يتم الإفصاح عن أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لصياغة تلك المقاييس.

ب-بالنسبة لمقاييس القيمة العادلة المتكررة بإستخدام المدخلات غير الملحوظة الهامة (المستوى الثالث)، أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يفترض قياس القيمة العادلة أنّ معاملة بيع الأصل ونقل الإلتزام تتم في:

أ- السوق الأصلي (الرئيسي)
ب- السوق الأصلي (الرئيسي) والسوق الأكثر ربحاً معاً
ج- في غياب السوق الأصلي السوق الأكثر ربحاً
د- البورصة فقط

2. تتضمن أساليب تقييم القيمة العادلة:

أ- منهج السوق
ب- منهج التكلفة
ج- منهج الدخل
د- جميع ما ذكر صحيح

3. تمثل الأسعار المعلنة في السوق النشط للأصول أو الإلتزامات المطابقة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس ما يلي:

أ- مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة
ب- مدخلات المستوى الثاني للقيمة العادلة
ج- مدخلات المستوى الثالث للقيمة العادلة
د- مدخلات المستوى المتوسط للقيمة العادلة

4. أن المدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة والتي تعتمد على قيم غير متوفرة (غير ملحوظة) أو متاحة في السوق بل تقوم المنشأة ومن خلال المعلومات المتوفرة لديها وبالإعتماد على طبيعة الأصل والإلتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة هي:

أ- مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة
ب- مدخلات المستوى الثاني للقيمة العادلة
ج- مدخلات المستوى الثالث للقيمة العادلة
د- مدخلات المستوى المتوسط للقيمة العادلة

5. في حال كان للأصل أو الإلتزام الذي تمّ قياسه بالقيمة العادلة سعر طلب وعرض (سعر البورصة)، فيجب إستخدام................ والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف لقياس القيمة العادلة.

أ- سعر العرض
ب- متوسط السعر بين سعر الطلب والعرض
ج- سعر الطلب
د- السعر الأدنى

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	ج	د	أ	ج	ب

المراجع العربية

1- جمعة حميدات، منهاج التأهيل المحاسبي المهني لشهادة "محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA)"، الورقة الثانية –المحاسبة-، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمّان- الأردن، 2013.

2- أبو نصار، محمد وجمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، عمّان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2014.

3- جمعة حميدات، معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، شركة صرح العالمية، الطبعة الثالثة، عمّان – الأردن، 2013.

4- حميدات، جمعة، بسام معالي، خليل أبو حشيش "مبادئ المحاسبة المالية –الجزء الثاني- "الطبعة الثانية، 2011.

5- مجلس معايير المحاسبة الدولية، "معايير المحاسبة الدولية"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمّان – الأردن، 2013.

6- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية "الدورة المحاسبية ومشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح"، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمّان – الأردن، 2010.

7- ميرزا وهولت وأوريل، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" كتاب ودليل وايلي 2011، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

المراجع الأجنبية

1. Christian Dieter, Ludenbach Norbert, IFRS Essentials , WILEY, 2013
2. Alfredson. K. Leo Ken, Picker Ruth, Pacter Paul, and Radford Jennie, (2007), **Applying International Accounting Standards**. John Wiley and Sons.
3. IASB, (2013), **International Financial Reporting Standards,** IASCF, London, UK.
4. Kieso, D. Jerry Weygandt, and T. Warfield., (2013), **Intermediate Accounting**, Twelfth Edition, New York : John Wiley & Sons,Inc.
5. Mirza Abbas Ali, Graham Holt, Magnus Orrell, (2006), **International Financial Reporting Standards (IFRS) Workbook and Guide**: John Wiley and Sons.
6. Mirza Abbas Ali, Graham Holt, Magnus Orrell, Liesel Knorr (2008), **Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook**, 2nd Edition, John Wiley and Sons.
7. KPMG,Insights into IFRS , 8th editions,2013.
8. http://www.IASB.org.uk
9. http://www.IASplus.com/fs/Iaschkol.pdf

Tel: +962 6 000 0000
Fax: +962 6 000 0000
Email: info@iascasociety.org
Website: www.iascasociety.org